

## 概念フレームワークと計算構造について : IASBの新しい概念フレームワークを中心として

岩崎, 勇  
九州大学大学院経済学研究院 : 教授

<https://doi.org/10.15017/1657257>

---

出版情報 : 経済学研究. 82 (5/6), pp.105-146, 2016-03-31. 九州大学経済学会  
バージョン :  
権利関係 :

# 概念フレームワークと計算構造について

## — IASB の新しい概念フレームワークを中心として —

岩 崎 勇

### I はじめに

国際会計基準委員会（IASC）は、個別会計基準を設定する際のメタ基準としての役割が期待されている概念フレームワーク（以下、「概念的枠組み」という）に関して、表1のように、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」（IASC [1989]、以下、「89年概念的枠組み」という）を公表していたが、「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」（IASB [2014a] p.5）を理由として、IASC 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<sup>1)</sup>によって、従来の概念的枠組みを見直し<sup>2)</sup>、新しい概念的枠組みの開発を行ってきた。

表1 IASB 概念フレームワークの開発

時 期	内 容
1989年7月	「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」の公表
2010年9月	「財務報告に関する概念フレームワーク 2010」の公表
2013年7月	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」の公表
2015年5月	公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」の公表
2017年	最終化の予定

（出所）著者作成

そして、2010年9月に財務報告目的と財務情報<sup>3)</sup>の質的特性の部分のみを改訂した「財務報告に関する概念フレームワーク 2010」（IASB [2010]、以下、「現行の概念的枠組み」という）を公表した。また、2011年のアジェンダ協議における利害関係者からの概念的枠組みの見直しに関する要求に応じて、IASB は、2012年以降単独で一括アプローチに基づいて、概念的枠組みの残りの部分についての見直しを行ってきている。そして、2013年7月に概念的枠組みの改訂に関する討議資料「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）、さらに、2015年5月には、公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（IASB [2015]、以下、「公開草案」という）を公表している。なお、以下では、2010年概念的枠組みのうち新たに改訂された財務報告目的と質的特性の部分及び公開草案とを合わせて、「新しい概念的枠組み」という。

このような状況の下で、本稿では、分析視点（切り口）として、IASB の新しい概念的枠組みを対象

として、それがどのような「計算構造」<sup>4)</sup>をしているのかの観点から、その特徴点及び問題点を明らかにしていくことを目的としている。すなわち、意思決定有用性アプローチの進展によって、「計算」より「開示」が重視され、従来の計算の側面からの動態論的な計算構造が軽視され、開示の側面から意思決定のために有用な情報を提供することという要求が強まり、明確な計算構造を有しなくなってきたといわれている。そこで、IASB から公表されている新しい概念的枠組みが、どのような利益観に基づき、どのように財務報告の目的や財務情報の質的特性を考え、認識や測定等を行おうとしているのかについて、計算構造の観点から検討を加え、IASB が理想とし、目指している会計の体系の全体像を明確にすることによって、その特徴点及び問題点を明らかにしていくことを目的としている。

この目的のために、本稿では、第Ⅱ章で、概念的枠組みの計算構造を分析する議論の前提として、利益観、利益計算方法及び両者の関係並びに（新しい概念的枠組みで示された）測定基礎を中心として展開される二つの会計（思考）の特徴点を明確にする。そして、これらの検討結果を受けて、第Ⅲ章では、IASB の新しい概念的枠組みの特徴点を明らかにし、さらに、第Ⅳ章では、この新しい概念的枠組みの問題点を明らかにしている。

## Ⅱ 概念的枠組みと計算構造の検討の前提

ここでは、概念的枠組みの計算構造を分析する前提として、先行研究及び計算構造を決める上でその前提となる利益観、利益計算方法及び二つの代表的な会計（思考）の体系について確認していくこととする。

### 1 先行研究

IASB の新しい概念的枠組みに関する公開草案については、最近公表されたばかりなので、それほど多くの先行研究がなされているわけではない。しかし、それでも、例えば、次のようなものが挙げられる。

岩崎 [2015]、岡田 [2015]、勝尾 [2015]、川西 [2015]、斎藤 [2015]、角ヶ谷 [2015]、米山 [2015]、若林 [2015]

このうち、岩崎 [2015] は、公開草案を含めた新しい概念的枠組みの特徴点を整理し、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時価会計（公正価値会計）的な考え方がより一層進展し、概念的枠組みの計算構造全体としては、時価会計的な計算が無理なく行えるような緩い枠組み（「公正価値会計化」）となっている。しかし、概念的枠組みのレベルで、公正価値会計等に適する緩い枠組みとしつつも、個別の会計基準では、大きく公正価値会計的な処理と原価主義会計的な処理の双方が行えるように設計されている、としている。

また、勝尾 [2015]、斎藤 [2015]、角ヶ谷 [2015]、若林 [2015] の論文については、公開草案における利益概念を中心として、純利益等の利益概念についての明確な定義の必要性や、利益概念からの測定基礎の選択やリサイクリングの考え方を導出すべきこと等が明確にされている。

そして、米山 [2015] は、新しい概念的枠組みの存在意義を分析し、当該概念的枠組みの議論の成果として、㊦経済的資源に根差した資産負債の定義、㊧混合属性会計の支持とキャッシュ・フローへの寄与に根差した測定基礎の使い分け、㊨純損益に与えられた主要な業績指標としての地位、㊩抑制すべきその他の包括利益の使用、㊪全てのその他の包括利益項目をリサイクリングの対象とする旨の基本原則を挙げている。また、新しい概念的枠組みのプロジェクトの主要な成果として、例えば、混合属性会計を明確に支持したうえで、測定基礎の選択は財政状態の適正表示と財務業績の適正把握という2つの異なる目的に照らして行われるというスタンスを示したこと等のように、基本的な会計観が明示された領域の存在を挙げている。他方、未解決の問題点として、㊫子細な問題への過度の傾斜、㊬財務報告の目的との関連が乏しい基本的な会計観に係る記述、㊭具体的な判断基準を欠いた有用性の有無の記述を挙げている。

## 2 利益観

ここでは、概念的枠組みの計算構造を検討する前提として、大きな計算構造の枠組みを決める考え方の中心の一つである、「どのようなものと会計上の利益を考えるのか」という「利益観」について明確にしていくこととする。なお、この利益観を問題とする場合には、「概念定義」の問題と「情報の有用性」の問題の2側面があるということに注意が必要である。すなわち、前者の「概念定義」の問題は、どちらの利益観に基づき財務諸表の構成要素を定義した方がよりよいかの問題であり、他方、「情報の有用性」の問題は、どちらの方が情報利用者の意思決定により有用な情報を提供できるかという問題である（斎藤 [2009] 109頁）。このように両者は異なる問題であるので、以下では、両者を区別して議論していくこととする。

### (1) 収益費用中心観

「利益観」に関しては、1976年に FASB から公表された概念的枠組みに関する討議資料「財務会計及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及びその測定」（FASB [1976]、以下、「FASB 討議資料」という）で詳しく検討されている。これによれば、表2のように、代表的な利益観には、貸借対照表と損益計算書の連繫を想定する「連繫観」と貸借対照表と損益計算書の連繫を想定しない「非連繫観」とがあり、前者の連繫観はさらに、収益費用を中心として利益を考える「収益費用中心観」と、資産負債を中心として、それらの変動に着目して利益を考える「資産負債中心観」があるとしている。なお、計算構造の技術的側面として、「利益測定が財務会計

表2 利益観の分類

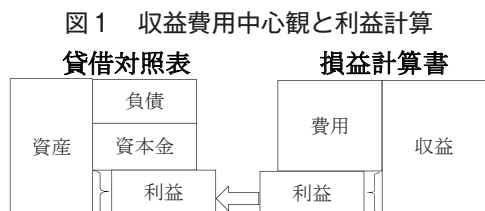
(1) 連繫観	①収益費用中心観
	②資産負債中心観
(2) 非連繫観	—

(出所) FASB [1976] を参照して著者作成

及び財務諸表の焦点であるということに両グループとも同意するであろう」(FASB [1976] par.45) としているところを、ここでもう一度確認しておきたい。

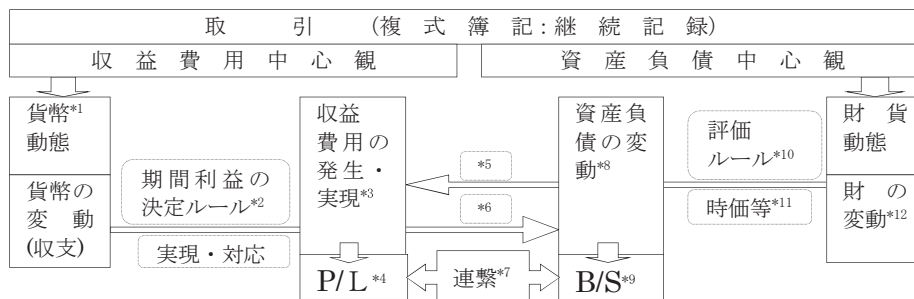
ここで「収益費用中心観」とは、図1のように、収益費用を鍵概念として、収益費用から財務諸表の構成要素の定義を始めるものであり、収益・費用(それゆえ損益計算書)が独立変数で、その他の項目(資産負債等)(それゆえ貸借対照表)が従属変数となるものである。

【収益費用中心観】 収益費用↓(損益計算書) → 資産負債↓(貸借対照表)  
 収益 - 費用 = 利益(損益法)



(出所) 著者作成

**図2 収益費用中心観と資産負債中心観の利益計算構造**



- \*1 : 共通の測定単位となり、評価を行わないもので、支払い手段となるもの
- \*2 : 期間帰属決定ルール(「フローの期間配分」の問題)
- \*3 : 財・貨幣の変動原因を示し、経営成績の表示
- \*4 : P/L(損益計算書)又はSCI(包括利益計算書)ないしSFP(財務業績の計算書)
- \*5 : 評価ルールが期間利益決定ルールを規定(それゆえに測定の重視)
- \*6 : 期間利益決定ルールが評価ルールを規定(それゆえに認識の重視)
- \*7 : ただし、連繫は、双方から同時に生じるものではなく、いずれかの観点から見た場合のもの
- \*8 : ストックとしての財政状態の表示
- \*9 : B/S(貸借対照表)又はSFP(財政状態計算書)
- \*10 : 財変動の貨幣への変換ルール(「ストックの評価」「測定属性の選択」の問題)
- \*11 : 公正価値等で評価
- \*12 : 異種の財の変動を(共通尺度たる貨幣へ)変換(統合)する問題がある。

(出所) 岩崎勇 [2013a] 47頁(一部修正)

そして、ここでは利益の稼得過程が重視され、利益は企業の活動成果である企業の「効率性」(ないし「業績」・「収益力」)の測定値であり、収益と費用の差額として定義される。それゆえ、収益費用中

心観において利益は、収益と費用を対応させて計算される。ここでの利益測定は、ストックとして存在する事物ではなく、企業が行った行為を対象としており、従って一義的には、企業が何を所有しているかではなく、企業が行ったか（「企業の活動」）を対象としている。

表3 利益観と基本的測定プロセス

利益観	基本的測定プロセス	重視
①収益費用中心観	収益・費用の測定及び1期間における努力と成果とを関連付けるための収益・費用認識の時点の決定（すなわち「フローの期間配分」を決定付ける認識規準としての実現・対応）	認識の重視
②資産負債中心観	資産負債の属性及びそれらの変動（すなわち資産負債の数量変動とその測定属性の変動の双方）を測定すること（ストックの評価）	測定の重視

（出所） 著者作成

ここでは、表3のように、収益・費用の測定及び1期間における努力と成果とを関連付けるための収益・費用認識の時点の決定（すなわち「フローの期間配分」を決定付ける認識規準としての実現・対応）が、財務会計における基本的測定プロセスである。

このように、収益費用中心観における計算構造の特徴は、㊦損益計算書において利益を決定すること、㊧損益計算書は利益の発生源泉の計算書であること及び㊨収益費用の変動が資産負債の変動となるということである。そして、ストックの変動原因を収益費用というフロー計算で捉えて利益計算を行う収益費用中心観は、基本的ないし一般的に収益認識において実現概念を採用し、また費用認識において発生・対応概念を適用し、ストックの変動をフロー認識の結果として表現すると共に、このような期間利益の決定ルールが評価ルール及び貸借対照表計上項目を規定するという関係にある。このような利益として、伝統的な発生主義会計による純利益が挙げられる<sup>5)</sup>。そこでの測定基礎について、76年 FASB 討議資料では、利益観と測定基礎との分離を想定していたが、その後の概念的枠組みでは、両者は関連付けられて議論されることが多くなってきている。そして、一般的には、収益費用中心観の測定基礎としては、基本的に実際の取引に基づく収支の金額であり、収益・費用は貨幣動態（貨幣の流れ、つまり収支（岩田 [1987] 133頁））的な捉え方がなされている。言い換えれば、実際の取引に基づく「収支が会計の枠」を決めている（新田 [2015] 5頁）。すなわち、認識対象としての取引が認識されると同時に、収支に基づく測定が行われ、認識と測定が分離されないため、基本的に評価の問題は生じてこない計算構造となっている。ここでは、基本的に収益は実現主義により、費用は発生主義及び費用収益対応の原則に基づき認識される。また、これとの関連で、資産負債はそれらが売却等されるまで、原価を基礎として測定される。いわゆる原価実現主義に基づく伝統的な発生主義会計が行われることとなる。収益費用中心観は、これまで主に伝統的な産業資本主義的な経済の状態を前提として採用されてきたものである。

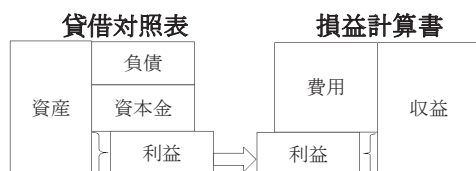
## (2) 資産負債中心観

他方、「資産負債中心観」とは、将来の経済的資源とその引渡義務としての資産負債を鍵概念とし

て、資産負債の定義から財務諸表の構成要素の定義を始めるものであり、資産負債（それゆえ貸借対照表）が独立変数で、他の項目（収益費用等）（それゆえ損益計算書）が従属変数となるものである。そして、利益は企業の富の増加額を示すものとして、資産負債の増減額として定義される。この場合、収益は当該期間の資産の増加及び負債の減少であり、費用は当該期間の資産の減少及び負債の増加として定義される。

【資産負債中心観】 資産負債↓（貸借対照表） → 収益費用↓（損益計算書）  
 資産負債↓ → 利益 → 収益費用↓（→ 利益）

図3 資産負債中心観と利益計算



(出所) 著者作成

このように、資産負債中心観に基づく場合の利益計算構造上の特徴は、図3のように、貸借対照表上で利益が決定され、損益計算書は貸借対照表上決定された利益の原因説明書という位置づけである、ということである。すなわち、ここでの収益費用認識プロセスは、まず資産負債の定義やその計上要件と評価額を規定し、その資産負債の増減変動を捉えて、それを収益費用として認識するプロセスである。このような利益の例として、例えば、公正価値会計による包括利益等が挙げられる<sup>6)</sup>。IFRSやFASBは基本的に資産負債中心観を採用しているため、収益等の認識は資産負債の定義及びそれらの認識測定の側からの影響を受けることとなる。すなわち、前掲図2のように、資産負債中心観の下においては、資産負債の評価のルールが期間利益決定ルールを規定するという関係を持っている。つまり、資産負債中心観の下での取引、特に収益の認識においては、資産負債の変動を捉えること、換言すれば、資産負債の定義や測定属性の選択が重要なものとなってくる。そこでは、前掲表3のように、資産負債の属性及びそれらの変動（すなわち資産負債の数量変動とその測定属性の変動の双方）を測定すること（ストックの評価）が、財務会計における基本的な測定プロセスになる。

そこでの測定基礎については、76年FASB討議資料では、利益観と測定基礎との分離を想定していたが、その後の概念フレームワークでは、両者は関連付けられて議論されることが多くなってきている。そして、一般的には、資産負債中心観の測定基礎としては、図2のように、財貨動態（財貨・用役そのものの価値の流れ、給付・費消（岩田 [1987] 133頁））的な思考が採用されている。言い換えれば、「資産負債の把握とその評価が会計の枠」を決めている。すなわち、期中における個別の財の数量変動が取引として認識され、次にこれを共通尺度としての貨幣への変換が行われる。それゆえ、ここでは認識と測定が分離され、ストックの評価の問題が生じてくることとなる。そして、期末のストックの評価の際に、公正価値等の時価が適用されることとなる。

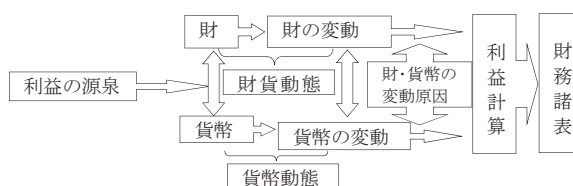
この資産負債中心観は、1980年代以降における新金融商品の急速な開発と普及を背景とする金融資本主義経済的な考え方を前提として有力なものとなってきている。そこで指向されると考えられうる究極のモデルは、全面公正価値会計モデル<sup>7)</sup>であり、(期中に取引に基づき記録を行うと共に、)期末に資産負債の全面公正価値評価による認識測定を行うものであると考えられる。

### 3 三つの利益計算方法

次にここでは、概念的枠組みの計算構造を検討する前提として、前述の利益観と関連させて、会計の計算構造上最も重要なものの一つであり、「どのような方法で利益を計算するのか」という「利益計算方法」について検討していくこととする。

ここで「貨幣動態」とは、図4・表4のように、会計の認識測定の対象を当初の投入貨幣とその変動とするという考え方である。他方、「財貨動態」とは、会計の認識測定の対象を受入財の数量・価値とその変動とするという考え方である(井上 [2000] 16-17頁)。

図4 財・貨幣の変動と利益計算



(出所) 岩崎 [2013b] 52頁

表4 財・貨幣の状態の捉え方と三つの利益計算方法

観 点	貸借対照表関係の利益計算方法		損益計算書関係の利益計算方法
	残高貸借対照表	運動貸借対照表	損益計算書
(1) 財貨動態の観点	① (残高差額計算法)	② (変動差額計算法)	③ (変動原因計算法) 損益法
(2) 貨幣動態の観点	財産法	変動差額法	

(出所) 岩崎 [2013b] 52頁

そして、利益計算をする場合、まず、(1) 財貨動態的に財の変動の観点から利益計算を行うものと、(2) 貨幣動態的に貨幣の変動の観点から利益計算を行うものと大きく二つに分けられる。そして、それはさらに、それぞれ財・貨幣の状態の捉え方から三つのもの、すなわち①期首期末の財・貨幣の残高(差額)を捉えて利益計算を行うもの(「残高差額計算法」いわゆる「財産法」、②期中における財・貨幣の変動(差額)を捉え利益計算を行うもの(「変動差額計算法」である「変動差額法」)及び③期中における財・貨幣の変動原因(収益費用)を捉えて利益計算を行うもの(「収益費用計算法」いわゆる「損益法」)に分けられる。このうち前2者は貸借対照表関係の利益計算方法であり、最後のものが損益計算書関係の利益計算方法である(岩崎 [2012] 17-19頁)。



#### 4 利益計算方法と利益観の関心の検討

これまでの検討を前提として、ここでは、前述の計算構造上重要な利益観と利益計算方法という両者の関係について検討していくこととする。

表5 三つの利益計算方式

摘要	名称	算式	利益観	計算法		
複式簿記の採用	有	(1) 損益法*1	利益 = 収益 - 費用	収益費用中心観	動的計算法*3	
		(2) 変動差額法*1	利益 = (資産増加 - 資産減少) - (負債増加 - 負債減少) - (元入資本増加 - 元入資本減少) ..... (a)	純資産増加額*2		資産負債中心観
			利益 = 資産純増加 - 負債純増加 - 元入資本純増加 ..... (b)			
	利益 = 純資産純増加 - 元入資本純増加 ... (c)					
	無	(3) 財産法*1	利益 = (期末資産 - 期首資産) - (期末負債 - 期首負債) - (期末元入資本 - 期首資本) ... (a)	—		静態的計算法*4
			利益 = 期末純資産 - 期首純資産 - 元入資本純増加 ..... (b)			
利益 = 純資産純増加 - 元入資本純増加 ... (c)						

\*1：田中では、損益法は収益費用差額損益計算式、変動差額法は変動差額損益計算式、財産法は残高差額損益計算式と呼ばれている。なお、財産法には、複式簿記と結合しない原初的な財産法と複式簿記と結合する近代的な財産法とがある。

\*2：利益はいずれの方法も結果としては、貸借対照表上においては純資産純増加額として表れる。

\*3：複式簿記に基づく期中の増減変化の記録を基礎とするもの

\*4：一定時点（期末）におけるストックの評価を基礎とするもの

(出所) 岩崎 [2004] 8頁、田中 [2012] 2頁を参考にして著者作成

まず、収益費用中心観の利益計算方法については、貨幣動態論的な考え方に基づいて、収入支出をベースとして実現主義や対応原則という認識基準を適用して利益計算を行うものであり（高須 [2012] 10頁）、貨幣の変動とその変動原因を生じさせる取引を基礎とした動的な損益計算方法であるので、表5の(1)の損益法である。

他方、資産負債中心観の利益計算方法については、前述のように、収益費用は当該期間の資産負債の増加減少として定義されるので、1会計期間における結果としての単なる期首・期末の2時点間の残高差額として利益を計算する(3)財産法ではなく、財貨動態論的な考え方をベースとして、資産負債の変動の結果としての期中変動差額として利益計算を行う動的な損益計算方法（田中 [2012] 1頁）であるので、(2)変動差額法である。すなわち、この方法においては、絶対的中性収支（損益に関わらない収支）を除き（以下、同じ）、全ての資産増加や負債減少を収益とし、逆に資産減少や負債増加を費用として、これらの全てのストックの変動を損益に関連するものとして利益計算を行うものである。これは、正に資産負債中心観における利益計算方法を表している。

すなわち、ここで想定されている利益計算構造において、貸借対照表上で資産負債の増減による利益計算と損益計算書上でのその原因計算を行うためには、期中において取引が行われた時点において、資産負債の増減を認識すると同時に、その原因（収益・費用）の認識を行うこと必要であると考えられるからである。

## 5 原価主義会計と公正価値会計の比較

IASBの概念的枠組みの計算構造を分析するための前提として、新しい概念的枠組みにおいて測定基礎として採用されている2大測定基礎である「歴史的原価」と「現在価額」（公正価値等）を中心的なものとして適用した会計である原価主義会計ないし動態論に基づく発生主義会計と公正価値会計の特徴を比較して示せば、表6のとおりである。

表6 原価主義会計と公正価値会計の比較

摘 要	原 価 主 義 会 計	公 正 価 値 会 計
①思考の経済的背景	産業資本主義的な思考	金融資本主義的な思考
②会計の基本思考	適正な期間損益計算	財務実態とリスクの開示
③利益観	収益費用中心観	資産負債中心観
④キャッシュフローの視点	過去キャッシュフロー(収支)	将来キャッシュフローの割引現在価値
⑤重視の対象	経営者の意図	市場・時価(公正価値)・外形
⑥思考の前提	ゴーイング・コンサーン	投資の清算価値
⑦志向の内容	製造業的・長期志向	金融(業)的・短期志向
⑧会計の本質・中心概念	配分	評価
⑨認識測定ベース	(実際)取引ベース	仮想的市場計算ベース
⑩財務情報の質的特性	信頼性(・目的適合性)	忠実な表現(・目的適合性)
⑪フロー対ストック	フロー重視	ストック重視
⑫中心的な利益	純利益	包括利益

(出所) 岩崎 [2014a] 43頁(一部修正)

表6のように、基本的思考の経済的背景には、原価主義会計においては基本的に産業の発展により経済を豊かにしていこうとする産業資本主義的な思考がその基礎にあるのに対して、公正価値会計では、特に1980年代以降の金融工学をベースとして生み出された新金融商品の発展とともに広まってきた英米の思考である金融資本主義的な思考(金融資本の増殖により経済を豊かにしていこうとする考え方)がその基礎にある。また、会計思考の背景に関しては、原価主義会計では基本的に適正な期間損益計算を行うことを重視するのに対して、公正価値会計では投資対象である企業の財務実態とリスクの開示を重視している。そして、利益観に関しては、原価主義会計においては長期志向でゴーイング・コンサーンを前提とした製造業的な思考の下での利益観に適合する収益費用中心観を基礎としているのに対して、公正価値会計ではファイナンス理論的な観点から(企業それ自体も一つの商品として捉え、企業を売買することをも視野に入れた)短期志向で投資の清算価値を常に念頭に置く金融(業)的な思考の下での利益観に適合する資産負債中心観を基礎としている。さらに、認識測定ベースに関しては、原価主義会計においては実際取引ベースの会計を前提とし、原価測定を中心とするのに対して、公正価値会計では必ずしも実際の取引に参加することを要求しない仮想的市場計算ベースの(投資の清算価値・売却価値を意味する)出口価格を基本としている。他方、会計の本質・中心概念に関して、原価主義会計においては実際の取引をベースとして、その取得原価を、減価償却等を通じて配分していくという取引ベースの配分を会計の中心的なプロセスと考えるのに対して、公正価値会計

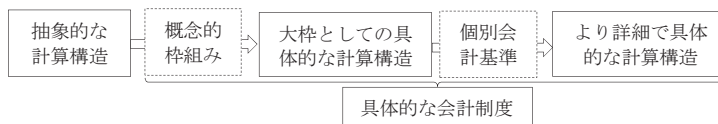
では仮想的市場計算ベースでの評価を会計の中心的なプロセスと考える。なお、財務情報を有用なものとするための質的特性に関して、原価主義会計では信頼性と目的適合性を重視するのに対して、公正価値会計では忠実な表現と目的適合性を重視している。また、フロー対ストックに関しては、原価主義会計では収益費用というフローを重視するのに対して、公正価値会計では一定時点における資産（資源）や負債（請求権）というストックを重視している。そして、中心的な利益に関しては、原価主義会計では純利益を重視するのに対して、公正価値会計では、公正価値評価を基礎とした包括利益を重視している。

以上のように、どのような利益観、利益計算方法及び会計思考を採用することによって、会計の利益計算は大きく変わることとなる。以下では、これらの検討結果を前提として、IASBの新しい概念的枠組みの計算構造を具体的に検討していくこととする。

### Ⅲ IASBの新しい概念的枠組みの計算構造の検討

概念的枠組みと計算構造との関連において、概念的枠組みは、「抽象的な計算構造を、会計制度として具体化する役割」を果たしている（岡田 [2015] 10頁）。すなわち、概念的枠組みは、図5のように、抽象的な計算構造を、大枠としての計算構造として具体化し、さらに個別会計基準は、それをより詳細な計算構造として具体化する。そして、両者によって、全体としての会計制度が具体化される。この計算構造に影響を与えるものには、例えば、会計目的、財務諸表の構成要素の定義、財務情報の質的特性、認識規準、測定基礎、資本維持、会計主体観、表示等が挙げられる。以下では、これらのものについて、計算構造の観点から個別に検討していくこととする。

図5 概念的枠組みと計算構造



（出所） 著者作成

#### 1 財務報告の目的

ここではまず、新しい概念的枠組みにおける会計目的としての財務報告の目的について、計算構造の観点から検討していくことにする。この財務報告の目的は、概念的枠組みの計算構造上、他の財務諸表の構成要素の定義、財務情報の質的特性、認識規準や測定基礎等に影響を及ぼすので、最も重要なものの一つである。

新しい概念的枠組みにおいて財務報告の目的は、「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 [2015] par.1.2）ということが明示されており、これによって利益計算に関する「技術的側面では、抽象的な損益計算目的であったものに、会計制度としての「意思決定のために有用

な損益計算を行うことという] 具体的な目的が加わ」っている (岡田 [2015] 11頁、[] 内は著者挿入。以下、同様)。そこでは、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及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)) つまり「企業の価値<sup>8)</sup>を見積もるのに役立つ情報」(Ibid., par.1.7、「企業価値評価に役立つ情報」すなわち一般的には将来キャッシュ・フローの予測に関する情報) を提供することであるとしている。

表7 財務報告の目的

摘 要	89年CF	10年CF	13年討議資料	15年公開草案
財務報告の目的	意思決定目的	意思決定目的	意思決定目的	意思決定目的
	受託責任目的(並列)	(受託責任目的の削除と意思決定目的への組込み)	(受託責任目的の削除と意思決定目的への組込み)	受託責任目的の復活(利用者の意思決定目的の視点から)

(注) CF: 概念的枠組み

(出所) 著者作成

すなわち、表7のように、財務報告の目的について現行の概念的枠組みで削除されている「受託責任<sup>9)</sup>」という用語を、新しい概念的枠組みでは復活させているけれども、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、それを、(企業資本を受託し、その管理(運用)責任を解除するためという財務諸表の作成者・経営者の観点からではなく、) 利用者が意思決定を行うための情報を提供するという利用者の意思決定有用性アプローチの観点の立場から、しかもこれを意思決定目的と「同等な重要な財務報告の目的として認識するという考え方を棄却し」(Ibid., par.BC1.10)、意思決定目的の下位目的<sup>10)</sup>として規定しているに過ぎない。そして、この場合、計算構造上意思決定に有用な損益計算の具体的な内容は、将来キャッシュ・フローの創出能力を持つ利益であることが推定できる<sup>11)</sup>。

このように、財務報告目的については、「意思決定目的」を最高目的とし、その一部の入れ子として「受託責任目的」を位置付けており、全体が意思決定有用性アプローチの下における意思決定目的の枠内のもとなっている。このことは、計算構造上の観点からは、財務報告目的については、受託責任目的に親和的な伝統的な原価主義会計が後退し、反対に意思決定目的に親和的な公正価値会計等の時価会計を促進する会計目的となっているといえる。

## 2 財務情報の質的特性

### (1) 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、証券市場を中心とした情報開示の枠組みにおける意思決定有用性アプローチに基づき有用な情報提供という観点から議論を行っている。そして、従来の「信頼性」を「忠実な表現」に置き換えた新しい概念的枠組みでは、表8のような財務情報を有用とす

るための質的特性を示している。

表8 財務情報の質的特性

		基本的質的特性		補強的質的特性	制 約
有用性	①目的適合性	予測価値、確認価値		㊦比較可能性 ㊧検証可能性	コスト制約
	②忠実な表現*1	完全性、中立性*2、 無誤謬性		㊨適時性 ㊩理解可能性	

\*1：「忠実な表現」の記述の中で、「実質優先」(substance over form)を明示している。

\*2：「中立性」の記述の中で、「慎重性」(prudence)を明示している。

(出所) IASB [2015] pars.2.4-2.15を参照して著者作成

なお、新しい概念的枠組みでは、「忠実な表現」の中で、「実質優先」を復活させ、単に経済事象の法的形式ではなく、その経済的実態を明示することを求めている。さらに、「中立性」の記述の中において「慎重性」<sup>12)</sup>も復活させ、不確実性の下での判断の行使に際して、用心深さとしての慎重性を求めている。

このように、財務情報の質的特性については、それが有用であるために、目的適合性と忠実な表現という基本的質的特性及び比較可能性等の補強的質的特性を要求している。そして、これらを、計算構造上の観点から見ると、信頼性に親和的な原価主義会計が後退し、反対に忠実な表現に親和的な公正価値会計等の時価会計を促進する構造となっている。

## (2) 質的特性の実質化

従来の89年概念的枠組みでは、財務情報の質的特性は、単に有用な財務情報の特性であり、直接的に認識規準や測定基礎の選択とはリンクしていなかった。これに対して、新しい概念的枠組みでは、表9のように、財務情報の質的特性は、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直接的に取り入れられ、実質的に機能するもの(「質的特性の実質化」となっており、情報開示の思考がより一層強化されている。

表9 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
質的財務情報特性の有用性	有用性	基本的質的特性：目的適合性・忠実な表現 補強的質的特性：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 リサイクル：リサイクリング

(出所) 著者作成

まず、財務報告の目的では、意思決定有用性アプローチに基づいて財務諸表の利用者に対して有用な財務情報の提供を目的としている。また、財務情報の質的特性では、財務情報が有用になるための情報の質的特性の内容を基本的質的特性（目的適合性・忠実な表現）と補強的質的特性（比較可能性・検証可能性・適時性・理解可能性）に分けて規定している。そして、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（及びコスト制約）を認識要件としている。他方、測定基礎の選択の視点として、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質的特性についても出来るだけ満たすべきこと等が要求されている。さらに、表示・開示に関しても、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。そして、リサイクルリングは、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としている。

このように、新しい概念的枠組みにおいては、計算構造上、質的特性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直接的に使用される実質的なものへとその性質を変化させ、計算構造上大きな影響を及ぼすものになってきている。

### 3 報告企業

新しい概念的枠組みでは、報告企業とは、一般目的財務諸表を作成することを選択したか、これを作成することが要求されている企業のことであるとしている（IASB [2015] par.3.11）。そして、報告企業の範囲に関して、支配概念を使用して、ある企業が他の企業を支配している場合に、その範囲は、直接的な支配のみによって決定するのか、または直接的及び間接的な支配の双方によって決定することがあるとしている（Ibid., par.3.14）。そして、この支配を基準として作成される財務諸表は、表10のようになる。

表10 報告企業の範囲

決定方法	作成される財務諸表
①直接的な支配のみ	個別財務諸表
②直接的及び間接的な支配の両方	連結財務諸表

（出所）IASB [2015] pars.3.14-3.15を参照して著者作成

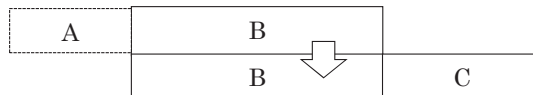
また、報告企業が法律上財務諸表の作成の要求されない場合には、㉞目的適合性のある情報を提供し、㉟企業の経済活動を忠実に表現しているという条件を満たす場合に、報告企業の範囲に含めることを提案している（Ibid., par.3.18）。

#### 4 財務諸表の構成要素の定義と財務諸表間の連繋

##### (1) 財務諸表の構成要素の定義

財務諸表の構成要素を定義することによって、計算構造定必須な具体的な利益計算要素が決定されることとなる。これに関して新しい概念的枠組みでは、資産とは、「過去の事象の結果として企業が支配<sup>13)</sup>している現在の経済的資源」と規定している (Ibid., par.4.5)。なお、ここで経済的便益<sup>14)</sup>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。また、負債とは、「過去の事象の結果として経済的資源を移転する企業の現在の義務<sup>15)</sup>」(Ibid., par.4.24)と規定している。これらの定義から新しい概念的枠組みにおける資産負債の具体的内容は、「経済的資源」ないし「経済的便益」の純増減であることが理解できる。このように、資産の具体的な内容に関して、新しい概念的枠組みでは、図6のように、経済的資源に限定することによって、一方において、経済的資源でない単なる計算擬制項目(A)を、それから排除すると共に、他方において、蓋然性の低いもの(C)も、それに含めるような概念規定になっている。

図6 IASBの概念的枠組みの資産概念の内容の変化



(注) A: 単なる計算擬制項目 B: 経済的資源で蓋然性の高いもの C: 経済的資源で蓋然性の低いもの  
(出所) 著者作成

また、「持分 (equity) 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 (residual interest) である」(Ibid., par.4.43) としている。このように、ここでは、従来の概念的枠組みと同様に、単なる差額概念ではなく、資産に対する「残余持分」という定義を保持すると同時に、資産負債中心観に基づく「負債確定アプローチ」の立場を採用している。さらに、「収益とは、資産の増加又は負債の減少であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう」(Ibid., par.4.48) として、資産負債中心観に基づいて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、ストックとしての資産負債の増減として定義している。そして、このことによって、利益を資産負債 (という独立変数) の測定の従属変数 (副産物・派生物) とし、利益計算から出来るだけ経営者の判断の余地を排除しようとしている。

このように、概念定義の側面からすると、計算構造上、資産負債から定義を始め、それらの変動として収益費用を定義するという連繋観に基づく「資産負債中心観」を採用している。と同時に、経済的便益の流入の期待というような蓋然性を定義から排除することによって、縛りの緩い概念的枠組みとすることで、原価主義会計というよりも公正価値会計等の時価会計に親和的な定義としている。

そこで、次に、これらの構成要素を持つ財務諸表間の関係を IASB がどのように捉えているのかを検討してみると、次のようになっている。

## (2) 財務諸表間の関係と業績等の計算書の名称

### ① 表示と開示

経営成績ないし業績の中心的な数値である「純損益」の表示に関して、討議資料と同様に、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（IASB [2015] par.7.19）。これに関連して、公開草案では、収益費用中心観の観点から最も重視される「純損益が企業の財務業績の主要な情報源である」ことを明示しているけれども、同時に資産負債中心観の観点に基づき、包括利益を重視する立場から、図7のように、その他の包括利益も財務業績を示すことを明示し（Ibid., pars.7.21-7.22）、その他の包括利益を含めた全体の損益に関する計算書を、「財務業績の計算書<sup>16)</sup>」（Ibid., par.7.19）と新たな名称で呼ぶこととしている。そして、新しい概念的枠組みでは、純損益とその他の包括利益との区分等に関する上位概念として「目的適合性」を使用し、両者の関係に関して、討議資料では、その他の包括利益をまず積極的に規定し、それ以外のものを純損益としていたのに対して、公開草案では、「純損益がその期間の企業の財務業績に関する主たる情報であるとの考え方に基づき」（川西 [2015] 30頁）、収益費用は、原則として損益計算書に含まれると反証可能な推定をする（IASB [2015] par.7.23）として、その他の包括利益を抑制的に捉えるという考え方をしている（米山 [2015] 69頁）。すなわち、そこにおいて、収益費用を純損益に含めずに、その他の包括利益に含めることとなる場合を、㊦収益費用項目が現在価額により測定される資産負債に関連し、かつ㊧収益費用項目を純利益に含めないことによって、その期間の純損益に関する情報の目的適合性が高められる場合に限定している（IASB [2015] par.7.24）。

図7 利益観からの利益の考え方

【資産負債中心観】 資産負債 $\uparrow$ →包括利益<sup>\*1</sup> $\uparrow$ （→当期純利益 $\uparrow$ +その他の包括利益<sup>\*2</sup> $\uparrow$ ）

包 括 利 益	
当期純利益	その他の包括利益

【収益費用中心観】 収益費用 $\uparrow$ →当期純利益<sup>\*3</sup> $\uparrow$ （+その他の包括利益<sup>\*2</sup> $\uparrow$ ）

- \*1：資産負債中心観の観点から見れば、資産負債の変動の結果としての包括利益は本来全て業績であり、そこに当期純利益やその他の包括利益という区別はない。
- \*2：資産負債中心観と収益費用中心観との調整のための橋渡し項目として生じたものである。
- \*3：収益費用中心観の観点からすれば、収益費用の変動としての当期純利益が本来的な業績であり、その他の包括利益はその他の測定値であり、業績として考えるか否かについては議論がある。

（出所） 著者作成

なお、当期純利益と包括利益との関係について、表11のように、まず貸借対照表（財政状態計算書）と損益計算書（包括利益計算書）との連携を前提とする場合（「連繋観」）とそれを前提としない場合（「非連繋観」）があり、前者の連繋観においては、さらに当期純利益と包括利益の一致化を目指すもの（「一元化思考」）と目指さないもの（「二元化思考」）がある。そして、両者の一致化を目指す場合には、第1に当期純利益の計上要件を緩和し、その範囲を拡大して包括利益へ（当期純利益→包括利益）一致させる方法（「包括利益化法」）があり、これは資産負債中心観の考え方と親和性がある。第2に、



当期純利益の厳格な認識規準を満たすもののみを包括利益として認め、包括利益を当期純利益へ（包括利益→当期純利益）一致させる方法（「当期純利益化法」）があり、これは収益費用中心観の考え方と親和性がある。他方、両者の一致化を目指さない場合には、当期純利益と包括利益が併存し、かつその他の包括利益によって両者を連繋させる方法（「連繋観当期純利益包括利益併存法」）となる。また、後者の非連繋観においては、当期純利益と包括利益が並列的に存在し、かつ両者の間に特に連繋を考えない方法である（「非連繋観当期純利益包括利益併存法」）。

表11 当期純利益と包括利益との関係

(1) 連繋観	当期純利益と包括利益の一致化	させる	包括利益化法
			当期純利益化法
(2) 非連繋観		させない	連繋観当期純利益包括利益併存法
			非連繋観当期純利益包括利益併存法

(出所) 著者作成

このうち討議資料では、基本的に「連繋観当期純利益包括利益併存法」によっているが、新しい概念的枠組みでは、原則として収益費用は全て純損益に含めることによって、その他の包括利益を出来るだけ抑制し、両者を一致させようとしていると考えられ、また目的の違いによって最適な測定基礎は異なり得ると考えているので、当期純利益の計上要件を緩和し、その範囲を拡大して包括利益へ一致させる「包括利益化法」へとその考え方を変化させてきている（米山 [2015] 72頁）と考えられる。

このように、IASB は、表12のように、二つの利益観を明示的に採用するというハイブリッド観・二元観ではなく、資産負債中心観に基づく計算構造を基本として、その中で収益費用中心観的な考え方や利益を部分的に導入し、調整をしていこうとしている（（基本）資産負債中心観+調整型）。

表12 利益観と計算構造の型

摘 要	利益観と計算構造の型	例
収益費用中心観型	収益費用中心観型	(動態論)
混合型	(基本) 収益費用中心観 + 調整型	—
	ハイブリッド型・二元型	ASBJ の概念的枠組み
	(基本) 資産負債中心観 + 調整型	IASB の概念的枠組み
資産負債中心観型	資産負債中心観型	—

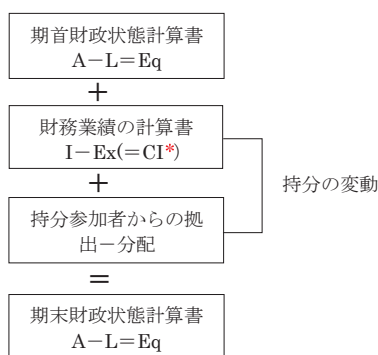
(出所) 著者作成

## ② 連繋関係と業績計算書の名称

表示や計算構造に関連して、実質的に複式簿記と「クリーン・サープラス関係」（資本取引を除き、貸借対照表 [財政状態計算書] における持分・資本の変動が損益計算書 [・包括利益計算書という財務業績の計算書] で計算される利益と等しいという関係をいう。ただし、資産負債中心観の観点からは、その他の包括利益を使用した包括利益によって、クリーン・サープラス関係を想定するのに対し

て、一般の企業価値評価のための情報を前提とし、収益費用中心観の観点からは、当期純利益と株主資本との関連として捉え、その他の包括利益が全て当期純利益へリサイクルされることによって、クリーン・サープラス関係が保たれるということ（を想定している。）に基づく連繫観の一つである資産負債中心観に基づく「連繫関係」を、次のように示している。

図8 資産負債中心観に基づく連繫関係



A：資産、L：負債、Eq：持分、I：収益、Ex：費用、CI：包括利益

\*：CIについての明示はされていない。

(出所) IASB [2015] par.5.5 (なお、ここでは語句を算式に変更し、注を付けている)

図8から明らかなように、ここでは、包括利益が両計算書を繋ぐクリーン・サープラス関係の要となっており、それゆえ、包括利益は財務業績<sup>17)</sup>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、表13のように、IASBは、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、前述のように、「財務業績の計算書」という新しい用語を使用している。

「純損益及びその他の包括利益計算書」(「包括利益計算書」) → 「財務業績の計算書」

表13 財務業績の計算書と財政状態計算書

計 算 書 名	内 容
①財務業績の計算書	財務業績を計算表示するための計算書
②財政状態計算書	財政状態を計算表示するための計算書

(出所) 著者作成

なお、表14のように、財政状態計算書上で決定された利益(包括利益)の原因は、(収益費用中心観ではなく)資産負債中心観の論理からすれば、本来、包括利益計算書で示されることとなり、必ずしも純損益計算書(損益計算書)上で純利益として表示する必要はない。それゆえ、この観点からすれば、純利益として純損益計算書上で計上する範囲や時期(タイミング)については、例えば、包括利益の範囲内で、どれだけ有用な情報を提供できるのかというように、別個の論理で自由に決定できる

こととなる。

表14 利益観の観点からの純損益計算書上での純利益の表示の範囲と時期

摘 要	資産負債中心観の観点から	収益費用中心観の観点から	
原則	包括利益計算書上で包括利益の原因の説明	損益計算書上で純利益の原因の説明	
例外	<ul style="list-style-type: none"> <li>純利益を表示すべきか否か</li> <li>純損益計算書上で純利益の原因の説明</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>包括利益を表示すべきか否か</li> <li>包括利益計算書上で包括利益の原因の説明</li> </ul>	
	利益の範囲	別個の論理で決定可能	別個の理論で決定可能
	利益にする時期	(リサイクリング) 別個の論理で決定可能	別個の理論で決定可能

(出所) 著者作成

このように、計算構造の観点からすると、新しい概念的枠組みにおいては、収益費用中心観に基づく原価主義会計に親和的な純利益の表示は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や全体を新たに「財務業績の計算書」と呼ぶようにするという側面において、資産負債中心観及びこれと親和的な公正価値会計等の時価会計の考え方が、従来と比較してより徹底されている。

## 5 計算の基礎的前提

ここでは、概念的枠組みの計算構造を考える場合の前提となる基本的な諸概念について検討していくこととする。IASB は新しい概念的枠組みにおいても、次の二つの会計上の基礎的前提を採用している。

### (1) 継続企業の公準

継続企業 (going-concern) の公準は、企業は一旦設立されたならば、半永久的に事業活動を継続するという基礎的な前提のことである。これは、概念的枠組みの計算構造上、どのような範囲で財務諸表項目を計上 (認識) するのか、及びいくらで計上 (測定) するのかに影響を及ぼすこととなる。それゆえ、これが明示されることによって、概念的枠組みの計算構造上、(清算ではなく) 継続企業を前提とした認識・測定構造となっているということが想定できる。

### (2) 発生主義会計

ここで「発生主義会計」とは、会計上の損益認識に関して、概念的枠組みでは、現金主義会計と対比したものとしてのそれとして使用している。すなわち、ここで、会計上の損益の認識は、現金の収支の有無にかかわらず (現金主義ではなく)、それが発生したときに、それを行うというものである。そして、計算構造上、従来においては収益費用中心観に基づき基本的に収益については実現主義の原則 (・原価主義の原則) が適用されてきている。ただし、発生主義会計は、広義に解する場合には、理論的には、時価・発生主義の計算構造を取ることも可能であり、例えば、金融商品会計を中心として、この方向に進展しつつあると考えられる。

## 6 会計主体観

IASB は、誰の観点から会計を行うのかという会計主体観について、特定の投資家又は貸付者その他の債権者グループの観点からではなく、企業全体の観点からないし企業それ自身の立場からこれを行うという企業主体観 (entity-view) を採用している。そして、この考え方に基づいて連結基礎概念 (経済的単一体説) による処理 (例えば、全部のれん説による処理) 等の議論を展開している。

## 7 認識規準

ここでは、会計の計算構造の検討において、その中心的な問題の一つである認識規準について検討していくこととする。この認識規準 (及び測定基準) が会計の計算構造の具体的な大枠を決めるといって過言ではない。この認識規準は、計算構造上、損益の計上のタイミング (時期) に関連するが、これに関して、表15のように、現行の概念的枠組みでは、定義、蓋然性及び測定の信頼性の三つの認識規準を満たすことを要求するという「限定認識アプローチ」を採用している。

表15 認識規準

摘 要	現行の概念的枠組み	討 議 資 料	公 開 草 案
①認識	<ul style="list-style-type: none"> <li>資産負債の定義の充足</li> <li>資産負債に関連する将来の経済的便益が当該企業に流入・流出する可能性が高いこと、かつ</li> <li>当該資産負債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こと (限定認識アプローチ)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>資産負債の定義の充足</li> <li>原則として全て認識すること (全部認識アプローチ)</li> </ul>	①資産負債の定義の充足 ②質的特性等として <ul style="list-style-type: none"> <li>目的適合性</li> <li>忠実な表現及び</li> <li>コスト制約</li> </ul> (限定認識アプローチ)
②認識の中止	規定なし	完全な認識の中止、部分的認識の中止及び引続き認識についての記述と議論	(構成要素アプローチに基づき) 完全な認識の中止 <sup>*1</sup> 、部分的認識の中止 <sup>*2</sup> 及び引続き認識 <sup>*3</sup> についての記述と議論

\*1 完全な認識中止は、原初の資産 (又は負債) の全ての認識を中止する方法である。

\*2 部分的認識の中止は、残っている原初資産 (又は負債) の部分を引き続き認識し、残っていない資産 (又は負債) の部分を認識の中止するものである。

\*3 引続き認識は、原初資産 (又は負債) を引き続き認識し続けるものである。

(出所) IASB [2010] [2013] [2015] を参照して著者作成

これに対して、新しい概念的枠組みでは、認識規準として、従来の「蓋然性」と「測定の信頼性」という二つの要件を削除し、別の形での「限定認識アプローチ」に基づき、定義の他に、新たに財務情報の有用性の観点から、財務情報の質的特性<sup>18)</sup>として目的適合性と忠実な表現及びそれへの制約としてのコスト制約<sup>19)</sup>という三つのもを明示<sup>20)</sup>している (Ibid., par.5.9)。このように、財務情報の質的特性は、単なる質的特性ではなくて、認識規準として実質的に機能するものとなっている。なお、目的適合性との関係において、目的適合性のある情報を提供しえないので、上記の認識規準を満たさない可能性があるものとして、表16のようなものを挙げている (Ibid., par.5.13)。

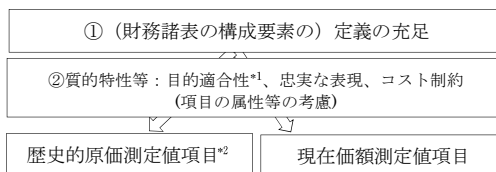
表16 目的適合性のある情報をもたらさない可能性のあるもの

①存在の不確実性	資産負債の存在（ないしのれんからの分離可能性）について不確実な場合
②経済的便益の流出入の蓋然性の低さ	資産負債が存在していても、経済的便益の流出入の可能性が低い場合
③測定の不確実性	資産負債の測定値を入手可能であるが、測定の不確実性が非常に高いために目的適合性がほとんどなく、他の目的適合性がある測定値が利用できない場合

(出所) IASB [2015] par.5.13を参照して著者作成

このように、IASB は、認識規準として蓋然性と信頼性を削除する一方で、財務情報の質的特性等を追加した新たな限定認識アプローチによって、個々の会計基準レベルにおいては、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、図9のように、また、後述の将来キャッシュ・フローへの寄与の観点からの測定属性の選択のように、個別の会計基準レベルにおいて歴史的な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。

図9 新たな認識規準：限定認識アプローチ



\*1：投資の状況等に応じて、多様な測定基礎が有用であること

\*2：例えば、資産負債について財務業績の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定するもの

(出所) 著者作成

そして、認識規準に関して、計算構造の観点からすると、原価主義会計に親和的な蓋然性と測定の信頼性を削除して、認識規準を縛りの緩やかなものとし、定義と財務情報の質的特性等という認識規準によって、公正価値会計等の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、財務諸表の構成要素の属性等を考慮した認識規準を個々の会計基準レベルで設定できるものとしている。

## 8 測定

次にここでは、会計の計算構造のもう一つの中心的な問題である測定について検討していくものとする。この測定問題は、計算構造上、資産負債や収益費用の計上金額の決定に係ることによって、利益の計上金額に関連するものであり、認識規準と共に、理論的にも実務的にも、最も大きな影響を及ぼすものの一つである。

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

会計上具体的に財務諸表上の計上額を決定する測定基礎に関するアプローチ（「測定基礎アプローチ」）として、現行の概念的枠組みと同様に、新しい概念的枠組みでも「混合測定基礎アプローチ」（MMBA）（Ibid.,par.BC6.6）の採用を明確に支持している。

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なければならないが、この「測定基礎の選択上考慮すべき要素」として、表17のように、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<sup>21)</sup>という基本的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質的特性についても出来るだけ満たすべきこと並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（Ibid.,pars.6.49-50）。

表17 測定基礎の選択上考慮すべき要素

	目 標	基本的質的特性	補強的質的特性	制 約
測定基礎の 選択の視点	有用性	目的適合性	比較可能性、検証可能性、 適時性と理解可能性	コスト制約
		忠実な表現		

（出所）IASB [2015] pars.6.49-50を参照して著者作成

そして、この複数の「測定基礎の選択の視点」が、概念的枠組み上初めて明示されており、それは、表18のように、財務情報の目的適合性が向上するか否かの観点（「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及び⑤測定の不確実性を挙げている（Ibid., par.6.43）。これらの関係は、表18のように整理することができる。

表18 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（財政状態計算書と財務業績の計算書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	⑦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 ①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 ⑧非金融機関：通常、金融負債の返済等 ⑨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 ⑩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	⑦項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質や範囲 ①項目の価値の市場要因の変動 ⑧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 [2015] par.6.43を参照して著者作成

このうち、①ホーリスティック観は、測定基礎の選択に際して、財政状態計算書上の財政状態の表示と財務業績の計算書上の財務業績の表示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「どのように資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与するのか」(Ibid.,par.6.54)という将来キャッシュ・フローへの寄与の考え方は、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、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表すものである。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.6.50)としている。この場合、より具体的には、⑦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、⑧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、⑨非金融機関に関して、通常、金融負債の返済等、⑩金融機関に関して、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)等及び⑪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。すなわち、ここでは、異なる事業活動の性質(事業モデル)に応じて、異なる測定属性が考えられる。例えば、製品の製造や財・サービスの提供という付加価値型の事業モデルでは原価が選択され、他方、価格変動によって利益を獲得するという価格変動型の事業モデルでは公正価値という時価が選択されるというようなものである。さらに、⑫資産負債それ自体の特徴として、⑬項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質や範囲、⑭項目の価値の市場要因の変動及び⑮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、⑯測定の不確実性<sup>22)</sup>の程度を考慮して測定基礎を選択することとしている。このように、新しい概念的枠組みにおける測定基礎の選択は、複数の観点すなわち上述の三つ(②(③)、④、⑤)の観点から総合的に行われることとなり、どのような観点をより重視するのかについての順位は示されておらず、一意には決まらない計算構造を取っている。

なお、上述の「不確実性の取扱い」に関して、IASBの新しい概念的枠組みでは、従来の資産等の定義又は認識規準でこれを取り扱うという「古いアプローチ」ではなく、これを測定問題として取り扱うという「新しいアプローチ」を採用している。そして、この問題を基本的に測定基礎のところで行うとしているが、そこでは対処しきれずに、結果論としては、例外的に認識規準との関連でも取り扱っている。すなわち、この測定の不確実性という基準は、表19、20のように、新しい概念的枠組みにおいては、測定基礎の選択(Ibid., par.6.55)及び認識規準(Ibid., par.5.13)という二つの箇所で行われている。

表19 測定の不確実性の適用

測定の不確実性	測定基礎の選択との関連での取扱	IASBの本来的な意図：新しいアプローチ
	認識規準との関連での取扱	IASBの例外的な取扱

(出所) 著者作成

表20 不確実性の取扱い

摘要	旧概念的枠組み	新概念的枠組み
①原則	認識規準での取扱：認識規準の一つとしての蓋然性の要件	測定での取扱：原則として全てのを認識計上
②例外	—	認識の例外事項：不確実性が高い場合には、目的適合性がなく、認識されないこともあること

(出所) 著者作成

### ㊦ ホーリスティック観に基づく複数測定基礎アプローチ

さらに、複数の測定基礎の選択に関して、計算構造上特に問題となるのは、財政状態計算書（貸借対照表）と財務業績の計算書（損益計算書）上において、同一の測定基礎しか認めない（「単一測定基礎アプローチ」）のか、それとも異なる複数の測定基礎の採用を認める（「複数測定基礎アプローチ」）のかという問題である。これは、「財務諸表の作成に際し、測定基礎の使い分けを許容するのか、それとも主として利益操作の排除という観点から単一の測定基礎による統一を図るのか」という論点である（米山 [2015] 68頁）。これに関して IASB は、概念的枠組み上初めて、目的適合性のある情報を提供するために、ホーリスティック観の観点から複数測定基礎アプローチを認めている。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が共通の単一の測定基礎を使用する（単一測定基礎アプローチ）であろう<sup>23)</sup>としている。しかし、例外的に、表21のように、財政状態計算書において現在価額を、そして純損益計算書においてはその他の測定基礎を用いることがあるとして、「複数の目的適合性のある測定基礎」（複数測定基礎アプローチないし二重測定：dual measurementともいわれる）を容認している（IASB [2015] pars.6.74-6.77）。例えば、財政状態の報告のためには、公正価値による包括利益情報を提供すると共に、純利益の報告のためには歴史的原価を基礎とした純利益情報を提供する。そして、その差額をその他の包括利益として表示するものと考えられる。これが、後述のリサイクリングの問題と関連してくる。

表21 ホーリスティック観に基づく複数測定基礎アプローチ

	財務諸表	測定基礎等
複数測定基礎 アプローチ	財政状態計算書	公正価値
	純損益計算書	例えば、償却原価
	財務業績の計算書	差額：その他の包括利益項目

(出所) IASB [2015] pars.6.74-6.77を参照して著者作成

### ② 測定基礎の分類法

前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、表22のように、現行の概念的枠組みは「単純並列列举法」に基づき、単に測定属性を列举しているだけである。



表22 測定基礎の分類法

現行の概念的枠組み	討 議 資 料	公 開 草 案
単純並列挙法	三分法	二分法
㊦取得原価 ㊧現在原価 ㊨実現可能（決済）価額 ㊩現在価値	①原価ベースの測定 ②現在市場価格 ③その他のキャッシュ・フローベースの測定	①歴史的原価（HC） ②現在価額（CV） ㊦公正価値*1（FV） ㊧使用価値*2/ 履行価値*3（VIU/FV）

\*1：例えば、金融商品等に対して使用される。

\*2：使用価値なので、金融商品等の資産には適用されず、基本的には使用資産である固定資産等がその対象になる。例えば、減損会計等で使用される。

\*3：例えば、退職給付会計や資産除去債務等の計算上使用される。

（出所）IASB [2010] [2013] [2015] を参照して著者作成

これに対して、新しい概念的枠組みでは、歴史的原価（HC）と現在価額（CV）（公正価値（FV）と使用価値 / 履行価値（VIU/FV）<sup>24)</sup> という二つの類型に分ける「二分法」<sup>25)</sup> が採用されている（Ibid., par.6.4）。ここでは、メタ基準としての概念的枠組みにおいて、個別の会計基準レベルにおいて使用できる測定基礎を出来るだけ多く規定しておくことを目的としているものと考えられる。また、財務情報の質的特性で信頼性が削除されると共に、認識規準で測定の実証性が削除された結果として、信頼性が必ずしも高くない（換言すれば、主観性の高い）「使用価値」という測定基礎が概念的枠組み更新後に明示されてきている。

この場合、測定基礎の視点に関して、表23のように、歴史的原価については取引への参加の視点、現在価額については、市場参加者による平均的な評価を反映した公正価値は市場参加者の視点、保有者である企業の固有の評価を反映した使用価値 / 履行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。

表23 測定基礎の視点

	測定基礎	視 点 ・ 仮 定	測 定 基 礎
測定基礎の 視点	歴史的原価	取引への参加の視点	歴史的原価：償却原価等
	現在価額	市場参加者の視点（仮定）	公正価値
		企業固有の視点（仮定）	使用価値（資産）、履行価値（負債）

（出所）IASB [2015] pars.6.22, 6.35を参照して著者作成

このように、測定基礎の選択の視点に関して、計算構造から見れば、測定基礎の分類法として二分法が示され、将来キャッシュ・フローへの寄与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的枠組み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、公正価値会計を概念的枠組み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している。

## 9 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、この場合、狭いアプローチと広いアプローチとの二つを明示していた。

表24 IASB のリサイクリングに関する取扱

摘 要	内 容
アプローチ	リサイクリング・アプローチ
範囲	部分リサイクリング・アプローチ
原則	基本的にリサイクリング
時期	その期間における純損益の目的適合性が高まる時点
反証	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：リサイクルしない

(出所) IASB [2015] を参照して著者作成

そして、公開草案では、表24のように、基本的に討議資料と同様なりサイクリング・アプローチ<sup>26)</sup>の立場を採り、基本原則として、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反証可能な推定をするとしている。このリサイクリングは、より具体的には、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<sup>27)</sup>になされうるとしている (Ibid., pars.7.25-7.27)。このように、新しい概念的枠組みでは、リサイクリング等に関する上位概念として「目的適合性」を使用しているところに特徴がある。なお、部分リサイクリング・アプローチを採用する場合には、純利益の金額に影響を及ぼし、それゆえ純利益概念の変容をもたらすこととなる。

## 10 資本維持概念

資本維持概念とは、企業がどのような資本を維持しようとするのかについての考え方であり、計算構造上最も重要な利益計算のための出発点としての「基準値」を提供する。この資本維持概念の種類に関しては、表25のように、主要なものとして貨幣資本維持概念と実体資本維持概念とがあり、前者はさらに名目貨幣資本維持概念と実質貨幣資本維持概念とがある。現在のところ、激しい物価変動の

表25 資本維持概念の種類

資 本 維 持 概 念	
(1) 貨幣資本維持概念	①名目貨幣資本維持概念
	②実質貨幣資本維持概念
(2) 実体資本維持概念	

(出所) 著者作成

状況にはないので、名目貨幣資本維持概念に基づく会計が一般的に行われている。

## 11 小 括

これまでの IASB の新しい概念的枠組みにおける計算構造に関連する事項をまとめれば、表26のとおりである。

すなわち、IASB の新しい概念的枠組みにおける計算構造上の特徴として、利益観としては、基本的に資産負債中心観を中心としているが、例えば、純損益を主たる業績指標として重視する等のように、収益費用中心観的なことも考慮しているので、混合型のもの（「(基本) 資産負債中心観 + 調整型」）となっている。次に、継続企業の公準に関しては、原価主義会計的にも、公正価値会計的にも適用される。また、発生主義会計に関しては、必ずしも伝統的で制度的な発生主義会計に限定されるものではなく、あくまでも現金主義会計に対するものであり、原価主義会計的にも、公正価値会計的にも適用される。そして、会計主体論に関しては、企業主体観を採用し、これは、原価主義会計的にも公正価値会計的にも適用される。他方、会計目的に関しては、意思決定有用性アプローチに基づき意思決定目的を強調し、公正価値を中心とする現在価額<sup>28)</sup>と歴史的原価の双方を有効に活用していこうとしているので、両者の折衷的なものとなっている。どのような財務諸表の構成要素の定義を行うのかという利益観に関しては、資産負債の時価評価とも結びつく資産負債中心観によっている。さらに、財務情報の質的特性に関しては、目的適合性と忠実な表現を重視し、公正価値会計的なものとなっている。また、認識規準に関しては、蓋然性と測定信頼性を削除し、定義を中心とし、それに目的適

表26 新しい概念的枠組みの計算構造

摘 要	原価主義 会計的	混合的・折衷的	公正価値・時価会計的
利益観	(○) (調整)	○ (資産負債中心観 + 調整)	(○) (資産負債中心観を基本)
継続企業の公準	○	—	○
発生主義会計	○		○
会計主体論	○		○ (企業主体観)
報告企業	○		○
会計目的	(○)	○ (意思決定目的)	(○)
定義	—	—	○ (資産負債中心観)
質的特性	—	—	○ (目的適合性・忠実な表現の重視)
認識規準	—	—	○ (限定認識アプローチ)
測定基礎	(○)	○ (混合測定基礎アプローチ)	(○)
複数測定基礎	(○)	○ (複数測定基礎アプローチ)	(○)
純利益	(○)	○ (純利益の変容問題)	(○)
包括利益	—	—	○
表示	(○)	○	(○)
リサイクリング	(○)	○ (部分リサイクリング・アプローチ)	(○)

(出所) 著者作成

合性等の質的特性等を加えた限定認識アプローチとなっているので、公正価値会計的なものとなっている。測定基礎に関しては、複数測定基礎アプローチを含めて、混合測定基礎アプローチによっているので、混合的なものとなっている。純利益に関しては、包括利益と共に、主要な業績指標として示されているという意味で、混合的なものとなっている。包括利益に関しては、原価主義会計では基本的に出てこないで、公正価値会計的なものとなっている。表示に関しては、混合的なものとなっている。リサイクリングに関しては、部分リサイクリング・アプローチによっているので、混合的なものとなっている。

このように、新しい概念的枠組みはその計算構造上の特徴としては、大枠としては、多くの側面において縛りが緩和され、資産負債中心観と意思決定有用性アプローチに基づき公正価値会計等の時価会計がなんのハードルもなく行えるものとなっている。しかし、個別の会計基準では、表26のように、大きく公正価値会計と原価主義会計とが併存できる枠組みを想定しているものと考えられる。すなわち、本プロジェクトの審議等の過程で、公正価値会計の方向に大きく向かっていたのに対して、米国のFASBとの共同プロジェクトの解消やIASBの議長の交代等によって、例えば、受託責任が、意思決定目的の一部としてではあるけれども、会計目的として復活したり、一時はその表示が禁止されるという議論がなされていた「純損益」も主要な業績として表示することが要求されたり、混合測定基礎アプローチの採用が明示されたり、顧客との売上収益計上に関して、当初主張されたような時価ではなく、顧客対価（「顧客対価アプローチ」）に基づくというように、原価主義会計的な考え方に明確な揺り戻しが見られる。

#### IV 問題点

これまでの検討を前提として、ここでは、新しい概念的枠組みの計算構造上から見た問題点について検討することとする。これには、次のようなものがある。

##### (1) 会計目的と基本的会計観との関連の不明確性

新しい概念的枠組みにおいては、財務報告の目的と基本的会計観との関連が不明確である。すなわち、例えば、主要な業績指標として純損益を位置付けていることや、その他の包括利益を基本的にリサイクルするというようなことは、全体として基本的会計観として純損益を重視しているように考えられる。しかし、新しい概念的枠組みにおいては、なぜ基本的会計観として純損益を重視するのか、そしてそれが財務報告の目的と結びつくのかについての明確な説明がなされていない（米山 [2015] 70-71頁）。

すなわち、たとえ「定義」の問題としては、資産負債中心観によって、収益費用を資産負債の側から定義するとしても、「情報の有用性」の観点から、財務報告の目的として意思決定目的上有用な企業価値評価に資する情報を提供するためには、従来の収益費用中心観的な純損益に関する情報が重要であるという明確な記述が欠けている。

## (2) 抽象的な目的適合性に基づく判断の困難性

新しい概念的枠組みにおいては、例えば、認識規準の一つとして、(有用性を支える)目的適合性の明示や、測定基礎の選択の視点の一つとして目的適合性に関する規定等のように、多くのところで、有用性を支える目的適合性を判断基準として規定している。しかし、これらの有用性を支える目的適合性は、投資家が直面する投資環境や意思決定モデルによって変わる可能性があり、「有用性などの有無や多寡は、結局、ボード・メンバーが自身の経験などに根差した形で判断することとなる。一貫した根拠を欠く以上、そうした判断が恣意的なものとなる可能性は否定できない」(米山 [2015] 71頁)。それゆえ、概念的枠組みにおける認識基準等において、非常に抽象的な目的適合性というような概念に基づくのではなく、より客観的な基本的な判断基準を示すべきであろう。

## (3) 会計主体論

新しい概念的枠組みでは、会計主体論として企業主体観を採用しているけれども、伝統的な持分・利益計算<sup>29)</sup>の観点からいえば、IASBの概念的枠組みでは、表27のように、企業自身の持分や利益の計算をしておらず、また、損益計算書上他人資本利子のみを費用として控除しているので、所有主(株主)持分・利益を計算表示していることとなる。それゆえ、計算構造論の観点から、企業主体観というよりも所有主観を採用すべきである。

表27 利益計算と会計主体論

会計主体論	費用	利益
所有主観	他人資本利子	株主の利益
企業主体観	他人資本利子+自己資本利子	会社の利益

(出所) 著者作成

## (4) 認識規準と信頼性

### ① 認識規準と信頼性

新しい概念的枠組みでは、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の目的適合性と忠実な表現及びこれに対する制約としてのコスト制約の三つものを明示している。

そして、前述のように、新しい概念的枠組みの質的特性や認識規準における信頼性に関して、IASBは、頑なに信頼性という概念を拒否し、代わりに忠実な表現という概念を採用している。しかし、「多くの[コメント・レターの]回答者は、明確な認識規準として蓋然性(probability)と測定の信頼性(reliability of measurement)を残しておく方が、より明確であり、より直接的であると考えている」(IASB [2014b] par.9 (d)) というように、信頼性概念を維持しておく方がよいと考えられる。なぜならば、例えば、IASBとFASBの共同プロジェクトで作成された現在の概念的枠組みの公開草案の元になる2006年の討議資料「改善された財務報告に関する概念フレームワークについての予備的見解 財務報告の目的及

び意思決定に有用な財務情報の質的特性」(IASB [2006]) に対してなされた米国会計学会 (AAA) の財務会計基準委員会 (FASC) の批判では、この概念的枠組みは、「実際に関連した市場取引に基づいていないので、(例えば、モデルによる時価評価や現在価値として決定された数値のような) ほとんど信頼し得ない公正価値に依存していると考えている。そして、そのような『柔らかな』(soft) 数値を提供する会計報告は、会計数値一般の目的適合性及び有用性にとって有害 (harmful) であると考えている」(AAA [2007] p.229) としている。このように、信頼性のない会計情報は、情報の有用性として有用ではないし、利用者を誤導する恐れがあるので、概念的枠組みの計算構造の議論の前提として、財務情報の質的特性や認識規準において信頼性を維持すべきであろう。

## (5) 測定

### ① 測定基礎の決定の視点

測定に関して、資産負債等の保有目的や属性等を考慮する場合には、「混合測定基礎アプローチ」を採用することは、特に問題はないと考えられる。

図10 時価



(注) IP: input-price (再調達原価), VIU: value-in-use (使用価値), OP: output-price (正味実現可能価額等)  
(出所) 著者作成

また、測定基礎に関して、現行の概念的枠組みが「単純並列列挙法」に基づき、単に測定属性を列挙しているだけであるのに対して、公開草案では、「二分法」に基づき大きく歴史的な原価と現在価値 (CV) (公正価値 (FV) と履行価値 / 使用価値 (FV/VIU)) とに整理している。しかし、このうち使用価値に関しては、従来において経営者の主観が強くなり、信頼性に乏しいので、減損会計を除き、一般に認められてこなかった。しかし、新しい概念的枠組みにおいては、財務情報の質的特性及び認識規準において信頼性を削除することに伴って、信頼性が乏しく、主観性の強い使用価値が測定基礎の一つとして、概念的枠組み上、登場してきている。なお、この場合、「使用価値の使用の方向性」として、次の二つのものが考えられる。第1は、使用価値を、現在と同様に、あくまでも原価主義会計の枠内において、固定資産の減損処理に適用していくものである。これは使用価値を、時価主義的な時価 (評価損益の双方とも計上するもの) として使用しないものである。第2は、原価主義や時価主義という枠にとらわれず、より一般的なものとして、使用価値を時価として使用するものである。なお、IASB の概念的枠組みでは、注25からも理解できるように、第2のものとして使用しているようである。しかし、最高でも取得原価という限定を受ける減損処理以外の場合において、このように主観性の強い使用価値を一般的な測定基礎として示すことは問題であろう。

そして、「測定属性の決定の視点」に関して、前掲表18のように、大きく将来キャッシュ・フローへの寄与の方法、資産負債の特徴及び測定の不確実性という三つを挙げているが、これらが「どのよう

な関係にあるのか、どのような優先度で適用されるのかについて明確な説明が付されていない」という問題がある（勝尾 [2015] 56頁）。また、この測定属性の決定の視点を、資産については、将来（キャッシュ・フロー）の観点から、将来キャッシュ・フローへの寄与の方法に基づいて決定するということについては、問題であろう。すなわち、米国のAAAのFASCが指摘するように、会計は基本的に過去の情報を提供することを任務とするものなので、資産については、情報の有用性の観点から、それを事業資産と財務資産とに分けて、過去の観点から取引基礎アプローチに基づき、原則として歴史的原価を採用するけれども、例外として財務資産に関してのみ一定の要件を満たす時に、将来の視点を取り入れた、時価評価が認められる（AAA [2010] p.476）というように、基本的な考え方を明示する方がよいと考えられる。

② 測定基礎と利益概念の定義

利益概念それ自体の定義に関するアプローチには、表28のように、利益概念の定義を明確に行うのか否かによって、次の二つのものが考えられる。第1は、「利益概念定義法」すなわち利益概念の定義を明確にし、積極的にどのような利益を計算表示しようとするのかを明示する方法である。これは、例えば、ASBJの概念的枠組みで示されているようなものである。第2は、「利益概念無定義法」すなわち利益概念の定義を明確にせず、利益の発生源泉としての収益費用の実現・発生ないし資産負債の変動の結果として捉えたものを、消極的・結果的に利益として計算表示する方法である。これは、例えば、IASBの概念的枠組みの立場がそれである。

表28 利益概念の定義についてのアプローチ

アプローチ	内 容	例
①利益概念定義法	利益概念の定義を明確にし、積極的にどのような利益を計算表示しようとするのかを明示する方法	ASBJの概念的枠組み
②利益概念無定義法	利益概念の定義を明確にせず、収益費用ないし資産負債の変動として捉えたものの結果として、消極的に利益を計算表示する方法	IASBの概念的枠組み

（出所）著者作成

そして、後者の場合、IASBの新しい概念的枠組みについて、利益概念が不明確なことによって、「測定基礎を決める基準が不明瞭で十分に機能しなければ、その結果、資産・負債の変動で定義される収益・費用（4.48-49項）が決まらず、利益の額も決まらない」（勝尾 [2015] 57頁）という問題が出てくる。

すなわち、新しい概念的枠組みでは、会計の最も支柱となり、目的となる純利益概念等の定義がなされていない。それゆえ、まず会計の目的として、どのような純利益を計算しようとしているのかを明確に定義（「利益概念の明確化」）し、このために、どのような測定基礎を採用するのかについての考え方が明確にされる必要があると考えられる。

会計の目的としての純利益概念の明確化→どのような収益費用ないし資産負債の変動の計上→測定基礎の決定

このような測定基礎の決定アプローチとして、表29のように、主に二つのものが考えられる。第1に、利益概念誘導法、すなわち利益概念を明確にすることによって、利益の測定ルールから資産負債の測定基礎を導く方法である。これは、例えば、ASBJの概念的枠組みで示されているようなものである。第2に、(非利益概念誘導法としての)目的適合性誘導法、すなわち(利益概念以外の)目的適合性から資産負債の測定基礎を導く方法である。これは、例えば、IASBの概念的枠組みの立場がそれである。

表29 測定基礎の決定アプローチ

アプローチ	内 容	例
利益概念誘導法	利益概念を明確にすることによって、利益の測定ルールから資産負債の測定基礎を導く方法	ASBJの概念的枠組み
(非利益概念誘導法) 目的適合性誘導法	(利益概念以外の)目的適合性から資産負債の測定基礎を導く方法	IASBの概念的枠組み

(出所) 著者作成

そして、後者の場合、「そもそも測定基礎の選択は、利益をどうとらえるかに依拠しているのだから、利益概念を決めなければ、資産・負債の評価のあり方を決められるはずはない」(同上、57頁)という問題がある。すなわち、「利益の概念を決めずに測定基準を論じるだけの概念フレームワークでは、OCIの範囲やリサイクリングを含めて、基準開発が再び一面的なイデオロギーに左右される可能性が懸念される」(斎藤 [2015] 23頁)という結果をもたらすであろう。

#### (6) 利益概念の定義とハイブリッド観・二元観の欠如

IASBの概念的枠組みは、前掲表12のように、基本的に資産負債中心観に基づいており、純損益を主要な業績指標と認めるけれども、ASBJのように、明確に純利益概念を定義しておらず、また資産負債中心観と収益費用中心観を折衷した表30のようなハイブリッド観・二元観も採用していない。つまり、新しい概念的枠組みにおいて、純利益とは何であり、またそれをどのように計上していくのかという議論が欠けている。

表30 ハイブリッド観・二元観

ハイブリッド観・ 二元観	損益計算書(財務業績の計算書)	フローのリアリティの明示	収益費用中心観
	貸借対照表(財政状態計算書)	ストックのリアリティの明示	資産負債中心観

(出所) 著者作成

すなわち、表30のように、収益費用中心観に基づき損益計算書(財務業績の計算書)上で企業活動に伴ったフローとしての財務業績の状況のリアリティを明示し、他方、資産負債中心観に基づき貸借対照表(財政状態計算書)上でストックとしての財政状態のリアリティの明示を行うという考え方であるハイブリッド構造・二元的構造を採用していないのである。それゆえ、このことが、どのような純利益を計算したいのかについての不明確性や測定基礎の決定やリサイクリングの要否の決定等の明



確な指針の欠如の原因となっている。

### (7) 利益概念の定義とリサイクリングの基準

リサイクリング<sup>30)</sup>に関連して、新しい概念的枠組みでは、リサイクリングの前提となり、会計の最も支柱となる概念である純利益概念等の定義がなされておらず、また両者をどのように区分するのか、その明確な区分基準も示されていない。さらに、全てのその他の包括利益を純利益へリサイクルしないし、またその他の包括利益から純利益へのリサイクリングの要否の明確な基準も示されていない(若林 [2015] 44頁)。それゆえ、どのような純利益を計算したいのかが不明であると共に、伝統的な発生主義会計に基づく、実現主義や費用収益対応原則に従ったフロー・ベースの純利益概念の変容<sup>31)</sup>をもたらし可能性がある。

この場合、リサイクリングの有無及び時期を決定するアプローチには、表31のように、主に次の二つのものが考えられる。第1は、利益概念誘導法、すなわち利益概念を明確化することによって、利益の測定ルールからリサイクリングの有無や時期を決定する方法である。これは、例えば、ASBJの概念的枠組みで示されているものである。第2は、(非利益概念誘導法としての)有用性誘導法、すなわち(利益概念以外の)有用性を頂点とする目的適合性の観点からリサイクリングの有無や時期を決定する方法である。これは、例えば、IASB 概念的枠組みで示されているものである。

表31 リサイクリングの有無や時期の決定アプローチ

アプローチ	内 容	例
利益概念誘導法	利益の測定ルールからリサイクリングの有無や時期を決定する方法	ASBJの概念的枠組み
(非利益概念誘導法) 有用性誘導法	(利益概念以外の) 有用性 (目的適合性) の観点からリサイクリングの有無や時期を決定する方法	IASBの概念的枠組み

(出所) 著者作成

なお、後者のIASBの概念的枠組みの場合には、目的適合性の観点から原則としての単一測定基礎と例外としての複数測定基礎の両方のケースを示しているが、「どのような場合に複数測定基礎が採用されるのか、単一の測定基礎という『原則』と複数の測定基礎という『例外』を使い分ける基準は何か、について明確に定める必要がある」と(勝尾 [2015] 58頁)。また、「リサイクリングの時点を決めるのに測定の不確実性が利益の測定ルールよりも優先される可能性があること」が問題である(同上、58頁)とも考えられる。

そして、部分リサイクリング・アプローチによって全てがリサイクリングされない場合には、全体損益計算を想定した場合、表32のように、純利益の総額と純キャッシュ・フローの合計額とが一致しなくなるという問題が生じるので、両者を一致させ、クリーン・サープラス関係を成立させるために、その他の包括利益項目の全てがリサイクルされるべきである。

表32 一致の原則とリサイクリング

全部リサイクリング	純利益の合計 = 純キャッシュ・フローの合計
部分リサイクリング	純利益の合計 ≠ 純キャッシュ・フローの合計

(出所) 著者作成

さらに、一般的な企業価値評価のための基礎としての当期純利益に関連して、「その [リサイクルを行わない] 部分だけ、当期純利益の総額 (累計額) は、資本取引の影響を除いた、株主資本の変動総額 (累計額) と食い違うこととなる。総額が異なれば、利益を『迂回』した、[企業評価のための] 将来キャッシュ・フローの予測を論拠付けるのは困難となる」(米山 [2015] 70頁) と考えられる。

### (8) 財務業績と計算書アプローチ

前述の「業績等の計算書の名称」の所で問題としたように、IASB は従来の「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」という新しい用語を使用している。しかし、これは、必ずしも問題がないとは言えない。すなわち、「財務業績とは何か」という問題である。つまり、表33のように、純粹に資産負債中心観の観点からいえば、資産負債の変動が収益費用として捉えられ、それから包括利益が導かれるので、一計算書アプローチに基づき全体が財務業績についての計算書であるという論理が考えられる。他方、一計算書アプローチに賛成しておらず、二計算書アプローチを採用している国も多い。その背景としては、収益費用から導かれた純利益すなわち損益計算書こそが業績計算書であり、その他の包括利益はその他の測定値として業績とは見ないという収益費用中心観の考え方をしているからである。言い換えれば、収益費用中心観では、基本的に発生主義・実現主義・対応原則に基づき収益費用を把握して、そこから企業の事業活動から生み出された業績としての純利益を導き出そうという考え方である。

表33 利益観・財務業績と計算書アプローチ

利益観	財務業績	財務業績の計算書	計算書アプローチ
資産負債中心観	包括利益 (= 純利益 + その他の包括利益)	包括利益計算書	一計算書アプローチ
収益費用中心観	純利益	損益計算書	二計算書アプローチ

(出所) 著者作成

すなわち、資産負債の未実現の変動差額が本当に財務業績といえるのかという問題であり、伝統的にはむしろ業績とは言えないというのが通説であったからである。いつから、どのような理由で、未実現の評価差額が業績といえるようになったのかを、理論的にもう一度検討してみる必要がある。例えば、我が国において (単なる情報開示と位置づけられる連結財務諸表において包括利益は制度化されているけれども) 未だに個別財務諸表において包括利益は制度化されていない<sup>32)</sup> こと等も参考になるかも知れない。

## V むすび

以上のように、本稿では、分析視点（切り口）として、IASBの新しい概念的枠組みがどのような計算構造をしているのかという観点から、その特徴点及び問題点を明らかにすることを目的としてきた。この検討の結果、次のようなことが明確になった。

### (1) 新しい概念的枠組みの計算構造の特徴点

IASBの新しい概念的枠組み計算構造については、次のようなことが明示された。

- ① 利益観としては、ハイブリッド観・二元観を取らず、基本的に資産負債中心観に従って必要に応じて調整をしていること
- ② 明確で自己完結的な計算構造を持たないこと
- ③ 以下のような諸点において、前掲表26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時価会計（公正価値会計）的な考え方がより一層進展し、概念的枠組みの計算構造全体としては、時価会計的（「公正価値会計的」）な計算が無理なく行える緩い枠組みとなっている。しかし、概念的枠組みのレベルで、公正価値会計等に適する緩い枠組みとしつつも、個別の会計基準では、大きく公正価値会計的な処理と原価主義会計的な処理の双方が行えるように設定されている。

⑦財務報告の目的としての受託責任目的を財務諸表の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、①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、②質的特性における「信頼性」の削除と「忠実な表現」への置き換え、③認識規準において「蓋然性」と「測定信頼性」を削除していること、④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、測定基礎における二分法の明示や公正価値の測定基礎としての明示、⑤「財務業績の計算書」という新しい名称の使用等

- ④ 混合測定基礎アプローチと複数測定基礎アプローチの明示
- ⑤ 財務情報の質的特性の実質化
- ⑥ 純利益を主要業績として位置づけると同時に、包括利益を全体的な業績とみること
- ⑦ 基本的に全てのその他の包括利益項目のリサイクルを行うことを基本とした部分リサイクリング・アプローチの採用等

このように、概念的枠組みが公正価値会計等の時価会計に適合したものと変化した結果、金融商品等に対する公正価値会計のためには、適合した概念的枠組みとなったけれども、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的枠組みとはなっていないという意味で、概念的枠組みの役割の変容が見られる。

### (2) 問題点の要約

また、前述の検討の結果として、新しい概念的枠組みの問題点としては、次のようなことが挙げら

れる。

- ① 「測定属性の決定の視点」に関して、資産については、基本的に将来（キャッシュ・フロー）の観点から、将来キャッシュ・フローへの寄与の方法に基づいて決定するという点については、問題であろう。すなわち、会計は基本的に過去の情報を提供することを任務とするものなので、資産については、情報の有用性の観点から、それを事業資産と財務資産とに分けて、過去の観点から取引基礎アプローチに基づき、原則として歴史的原価に基づき測定を行うけれども、例外として財務資産に関してのみ一定の要件を満たす時に、将来の視点を取り入れた、時価評価が認められるというように、規定する方がよいと考えられる。
- ② 「経営成績の計算書の名称」に関して、「財務業績の計算書」という新しい用語を使用する場合には、例えば、自社の信用力の低下に伴う負債の評価益（債務者利得）のような、収益費用中心観の観点からすれば財務業績であるとは認められないその他の包括利益を含む（産負債中心観に基づく）包括利益がボトム・ラインとしての（主たる）財務業績であるという誤った印象を持つ危険性があるので、あえてこのような名称に変更する必要はないと考えられる。
- ③ 「信頼性」に関して、信頼性のない会計情報は、有用ではないし、利用者を誤導する恐れがあるので、財務情報の質的特性や認識規準において信頼性を維持すべきである。
- ④ 「測定基礎の決定アプローチ」については、非利益概念誘導法としての目的適合性誘導法に拠っているが、利益概念誘導法によるべきである。また、例えば、使用価値のような、企業の視点に基づく測定基礎は主観性が強く、信頼性が確保できないので、一般に減損処理を除き、測定基礎としては適切でないと考えられる。
- ⑤ 「概念的枠組みの構造」に関しては、資産負債中心観に拠らず、ハイブリッド観・二元観によるべきであること。すなわち、損益計算書上の純利益で企業活動というフローのリアリティを明示すると共に、貸借対照表（財政状態計算書）上の資産負債というストックのリアリティの明示を行うことが好ましい。
- ⑥ 「リサイクルの要否や時期の決定アプローチ」については、有用性誘導法ではなく、利益概念誘導法により、全てをリサイクルし、純利益の合計と純キャッシュ・フローの合計を一致させるべきである。

なお、本稿は、公開草案を中心とした新しい概念的枠組みを検討したものであり、正式な最終の概念的枠組みとなったものではない。それゆえ、内容的にも、最終版とは異なる部分も少なからずあるものと思われる。そして、概念的枠組みに関する最終版は、2017年に公表される予定である。この公表を待って、内容をより正確に把握し、その到達点と問題点を改めて検討してみたい。

#### 〔注〕

- 1) 共同プロジェクトは、同じ公表物を目指し、審議を一緒に行うが、決議自体は別々に行われる。このために、通常は、同一の公表物となるのが一般的ではあるけれども、例えば、金融商品プロジェクトのように、両者が異なった決議をし、異なった公表物を公表することもある。

- 2) なお、この見直しは、主に㉞基本に立ち返って見直すとするれば、それに長期の期間が必要であること、及び㉟既存の概念的枠組みがそれなりに機能していることを理由として、根本的な見直しを行わず、必要に応じて、主として報告企業、財務諸表の構成要素、測定基礎の適用の仕方、表示と開示のあり方等について、部分的な修正を行うことを基本的な方針として進められてきている。
- 3) 「財務」という用語には、広狭多くの意味があるが、例えば、「財務情報」という場合、複式簿記の範囲外の経済価値の変動を含む広い概念であり、他方、「財務業績」という場合には、一般に複式簿記で把握され、財務諸表上で計上される経済価値の変動を把握したものという狭い概念である。これに対して、例えば、キャッシュ・フロー計算書上の「財務活動」や「営業活動」という場合の「財務活動」という場合には、資金の調達とその返済に関する活動による経済価値の変動を捉えたものというより狭い概念である。
- 4) ここで「計算構造」とは、会計上の利益計算の構造のことである。この計算構造の具体的な要素としては、例えば、利益計算をどのような論理に従って、どのような目的で、どのような計算要素(収益・費用・資産・負債等)を用いて、どのような認識規準で、どのような測定基礎を用いて、どのように計算・表示していくのか等が含まれる。
- 5) 純利益が重視される理由は、「㉠その情報が意思決定にとって有用なものとして投資家に支持されている点、および㉡代替的な情報(包括利益の情報など)には、純利益を超える価値がいまのところ確認されていない点である」(米山 [2005] 16-17頁)とされている。
- 6) なお、収益費用中心観のみならず、資産負債中心観を支持する人も、計算構造の技術的側面として「利益測定が財務会計および財務諸表の焦点であるということに両グループとも同意するであろう」(FASB [1976] par.45) というように、資産負債中心観についても大枠では、「損益計算を主目的とする計算体系として位置づけられている」(井上 [1997] 28頁) と考えられる。
- 7) なお、詳しくは、岩崎 [2011] 105-106頁を参照されたい。
- 8) 投資家の主な投資対象である株式の価値は、その企業の企業価値(株主価値)に依存し、その企業価値であるストックとしての企業資本価値は、将来に期待されるフローとしての企業成果(利益)に依存している。それゆえ、企業の公表する会計情報の基本的な目的の一つは、この(永続的・継続的な)企業価値の評価に役立つ情報(例えば、利益数値)を提供するためのものである。この場合、利益というフロー流れが資本(企業価値)というストック価値を決定し、それゆえ、期間業績としての純利益は、企業価値と連動するので、企業評価に役立つという意味で投資意思決定に最も有用であるのに対して、会計上のれんが簿外とされているので、「企業価値に連動しない純資産を期首と期末で比べただけの包括利益ではその目的に役立ちようがない」(斎藤 [2015] 17頁)。

投資対象である株式の価値→企業価値(=ストックとしての企業資本価値)に依存→フローとしての将来の期待企業成果(利益)に依存→企業価値評価に役立つ純利益の情報の提供→会計目的
--

- 9) このように、公開草案では、受託責任を意思決定の下位目的に位置づけているが、この受託責任目的を意思決定目的と同列に規定すべきか否かを検討する必要がある。

すなわち、会社と取締役との関係は、一般に委任契約によるが、この場合、経営者は、会社から会社財産（資本・資源）の委託・受託の関係から受託責任が生じる。この場合、受任者としての経営者は、会社財産についてその管理運用を委任されることになる。これからいえば、その「受託責任の範囲」は、「会社に委任された会社財産（資源・資金・資本）」ということと考えられる。これに関して、例えば、日本の例を採って、具体的に説明して見れば、この委任に関して、表34のように、「受任者は、委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務を負う」（民法644条）という、いわゆる「善管注意義務」を負うことになる。同時に、「受任者は、委任者の請求があるときは、いつでも委任事務の処理の状況を報告し、委任が終了した後は、遅滞なくその経過及び結果を報告しなければならない」（民法645条）という顛末等の「報告義務（説明責任）」を負うこととなる。このように、受託責任に関する義務として、①財産の委託受託に伴って、受託者である経営者は、財産の管理に関する善管注意義務を負うと共に、②その顛末等の報告義務（説明責任）を負い、この責任を解除するために、財務報告を行うのである。

表34 受託責任の内容

受託責任	①善管注意義務*	受託者としての善良なる管理者としての注意を果たすべき義務
	②説明責任	受託した財産の管理結果（顛末）についての委託者への報告義務

\*：会社法では、この他に忠実義務も、経営者は負うこととなる。  
（出所）著者作成。

この委託受託の関係及びそこから生じる受託責任は、確かに株主や債権者保護を目的とした組織法たる会社法の基礎にあるが、この関係は、IASBを我が国の一般に認められた国際会計基準として受け入れている、投資家保護を目的とする取引法たる金融商品取引法においても、基本的な関係は変わらない。それゆえ、この受託責任を基礎として成り立っている会社を前提とする以上、受託責任目的は、89年概念フレームワークのように、情報提供目的と共に同列に規定される必要があるとも考えられる。ただし、連結財務諸表は、単なる情報提供目的のもので、直接的には、受託責任は問われないという考え方も出来ると考えられる

- 10) IASBは、意思決定目的との関連において、受託責任目的を「追加的で同等に重要な財務報告の目的として認識することを棄却した」（IASB [2015] par.BC1.10）と位置付けている。
- 11) そして、このような財務情報の有用性の観点からいえば、資産負債中心観で計算表示される利益（包括利益）よりも、収益費用中心観で計算される利益（純利益）の方がより有用であることが一般に認識されている。もっともこの真偽は、本来実証の問題であるが、多くの実証結果は、包括利益よりも純利益の方が、将来キャッシュ・フローの予測等に関してより有用であることを示している。
- 12) なお、慎重性の意味には、次の二つのものがあり、ここでは前者の用心深さの意味で使用している。

表35 慎重性の意味

①用心深さとしての慎重性	不確実性の状況の下での判断の行使に際して必要とされる用心深さのこと
②非対称性としての慎重性	収益よりも費用を先に認識するという考え方

(出所) 著者作成

- 13) 支配は、経済的資源を企業に結び付けるものであり、「企業は、経済的資源の使用を指図して、そこから生じる経済的便益を獲得する現在の能力を有している場合には、経済的資源を支配している」(IASB [2015] par.4.18) といえる。
- 14) 例えば、金融商品等のように、将来における経済的便益が不確実にしか予想できない場合、それが妨げとなって、従来において計上すべき資産負債の計上が妨げられてきたという考え方から、このような変更が行われた。
- 15) そして、⑦企業が、その移転を回避する実務的能力を有していない、かつ④その義務が過去の事象から生じたものである場合。すなわち、既に経済的便益を受け取ったか、活動を実行しており、それが企業の義務の範囲を定めるものである場合には、企業は現在の義務を有している、ということ提案している (IASB [2015] par.4.31)。
- 16) 包括利益計算書より財務業績の計算書の方が、より好ましい理由として、IASB は、例えば、財政状態計算書と対の関係を示せること、全ての資産負債等を計上していないので、包括的でないこと、利益だけではなく、収益と費用の双方が計上されていること、包括利益ということは、単一の業績計算書を意味すると多くの人が考えること、及び多くの人がその他の包括利益という用語に混乱すること等を挙げている (IASB [2015] pp.4-5)。
- 17) 収益費用中心観の観点からいえば、従来の我が国の考え方のように、単なる資産負債の変動としての未実現利益を示すその他の包括利益は業績とは考えられない。すなわち、収益費用中心観の観点からは、純利益こそが業績を示すものであると考えており、それゆえ、包括利益は必ずしも業績を示すものではないと考えられる。
- 18) なお、討議資料においても、これらの内容は、例外として認識されない場合の判断基準として示されていた。
- 19) コストの制約は、本来的に財務情報の質的特性ではなく、それを制約する性質のものであり、広くその他にも、「会計単位、認識、測定並びに表示及び開示に関する決定において特に重要な役割を果たす」(IASB [2015] par.BC2.32) ものである。
- 20) 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、⑦資産負債の存在の不確実な場合、④経済的便益の流入・流出の蓋然性が低い場合、⑤測定の不確実性が非常に高い場合を挙げている (IASB [2015] par.5.13)。
- 21) 忠実な表現に関して、この忠実な表現のみならず、目的適合性があること及び項目間の関連をどのように描き出すかを考慮しなければならないとしている。
- 22) 測定の不確実性は、目的適合性を減少させる要因の一つであり、測定の不確実性の程度と情報を

目的適合性のあるものとする他の要因との間で、トレード・オフ関係があることを示している。

- 23) なお、別の測定基礎については、必要に応じて開示する方法である。
- 24) なお、入口価格である現在原価等についても、IASB は検討を行っている (IASB [2015] par. BC6.10)。
- 25) なお、それぞれの測定基礎の特徴は、次のとおりである。

表36 測定基礎の特徴

測定基礎	特 徴
歴史的原価	<ul style="list-style-type: none"> <li>取引を基礎とすること</li> <li>金融資産負債の歴史的原価には償却原価を含むこと</li> <li>事後的な価格変動の不反映</li> <li>資産の消費や減損及び負債の履行等の変動の反映</li> <li>取引コストの反映等</li> </ul>
現在価額	<ul style="list-style-type: none"> <li>測定日現在の状況を反映するための更新等</li> </ul>
公正価値	<ul style="list-style-type: none"> <li>取得時の取引コストの不反映等</li> </ul>
使用価値	<ul style="list-style-type: none"> <li>取得時取引コストの不反映</li> <li>処分時取引コストの反映等</li> </ul>
履行価値	<ul style="list-style-type: none"> <li>自己の信用リスクは除いた方が適切なこともあること等</li> </ul>

(出所) IASB [2015] pars.6.6-6.46を参照して著者作成

また、原価主義会計と公正価値会計とは、表37のように、前提となる時点とキャッシュ・フローの方向が異なっている (岩崎 [2014a] 43頁、角ヶ谷 [2015] 36頁)。

表37 原価主義会計と公正価値会計との相違

摘 要	原価主義会計	公正価値会計
前提となる時点	過去	現在・将来
キャッシュ・フローの方向	過去の支出・収入	将来 (現在) の収入・支出

(出所) 著者作成

- 26) リサイクリングに関して、次のような処理が考えられる。

表38 純利益の発生とリサイクリング

発 生 時	実 現 時 等	
(1) 純利益処理	—	
(2) その他の包括利益処理	リサイクル	<ul style="list-style-type: none"> <li>する (損益計算書) 純利益へ</li> <li>しない 持分変動計算書上、利益剰余金へ</li> </ul>

(出所) 著者作成

- 27) 適切なタイミングが特定できないケースとしては、退職給付会計における数理計算上の差異のりサイクリングが念頭に置かれているようである (米山 [2015] 73頁)。
- 28) 例えば、固定資産については、時価ではなく、原価の方が、意思決定のためにより有用であると考えている。



29) 持分の部の項目の帰属先を示せば、表39のとおりであり、いずれにおいても企業それ自体へ帰属するものはない。

表39 持分の部の項目の帰属先

	項 目	帰 属 先	備 考
持	資本金	(報告主体の所有主である) 株主	-
	ストック・オプション	③(将来株主になり得る) SO の所有者	SO が行使されるまでは、株主とはならない
	非支配株主持分	②(子会社の) 非支配株主	-
分	評価換算差額	<ul style="list-style-type: none"> <li>• OCI は仮の勘定</li> <li>• 実現時に株主に帰属</li> </ul>	①から③との直接的な取引によらない部分
	純利益	①(報告主体の所有主である) 株主	-

(注) SO：ストック・オプション                      OCI：その他の包括利益

(出所) 著者作成

30) リサイクリングに関して、最も両極端の考え方は、収益費用中心観の観点から ASBJ のように、純利益の区分を設定し、全てのその他の包括利益を純利益へリサイクルする方法であり、他のものは、資産負債中心観の観点から純利益の区分を設定せず、したがってリサイクリングも行わないという考え方である。現在の IASB の考え方は、これらの考え方の折衷的なものとなっている。

31) そして、上述のような結果として、純利益の変容を生じさせる項目には、①純利益不加算項目と②純利益加算項目とがある。すなわち、①純利益不加算項目としては、例えば、公正価値測定される金融商品で、その他の包括利益オプションに基づきその他の包括利益項目として計上した金融商品について、その後の売却に伴っての売却損益が生じた場合のように、従来純利益へ算入されていた項目が、(その他の包括利益項目として計上され、かつ純利益へリサイクルされないことによって) 純利益へ算入されなくなっているものがある。また、②純利益加算項目としては、例えば、売買目的有価証券の評価損益のように、伝統的には、純利益へ算入されなかった項目が、新たに純利益へ算入されるようになったものがある。

32) 包括利益の規定は、規定上は個別財務諸表にも適用できるようになっているけれども、その適用を現在中止している状態である。

〔参考文献〕

石川純治 [2008] 『変貌する現代会計』 日本評論社

——— [2014] 「構造と歴史—会計史研究の一視点—」 『会計史学会年報』 第33号、41-61頁

市川紀子 [2015] 「米国における利益観の変容と概念フレームワーク—計算構造類型を中心として—」 財務会計研究学会 報告資料、1-23頁

井上良二 [1997] 「アーティキュレーション論」 津守常弘編著『会計の理論的枠組みに関する総合的研究〔最終報告〕』 日本会計研究学会、27-37頁

井上良二編 [2000] 『制度会計の論点』 税務経理協会

——— [2015] 『新版財務会計論〔改訂版〕』 税務経理協会

- 岩崎勇 [2004] 『新会計基準の仕組と処理』 税務経理協会
- [2011] 「IFRS 導入の複式簿記への影響」 『経済学研究』 第78巻第4号、81-109頁
- [2012] 「純利益と包括利益について—利益観の観点から—」 『会計』 第182巻第4号、13-24頁
- [2013a] 「IFRS の概念フレームワークにおける測定問題について—利益観との関連を中心として—」 『財務会計研究』 第7号、43-68頁
- [2013b] 「包括利益と複式簿記—利益計算方法との関連において—」 『日本簿記学会 年報』 第28号、51-57頁
- [2014a] 「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—」 『国際会計研究学会 年報』 2013年度第2号、41-55頁
- [2014b] 「概念フレームワークにおけるリサイクリング問題について」 『経済学研究』 第81巻第4号、137-159頁
- [2015] 『IFRS の概念フレームワークについて 研究グループ（中間報告）』 国際会計研究学会 研究グループ 中間報告書
- 岩田巖 [1987] 『利潤計算原理』 同文館出版
- 岡田裕正 [2003] 「資産負債アプローチの計算構造」 『経済学研究』 第69巻第3・4号、111-122頁
- [2015] 「会計基準の標準化と会計実務の多様性の可能性」 会計理論学会、報告資料、1-23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
- 川西安喜 [2015] 「IASB 公開草案『財務報告のための概念フレームワーク』」 『会計・監査ジャーナル』 第722号、25-31頁
- 斎藤静樹 [2009] 『会計基準の研究』 中央経済社
- [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
- 田中茂次 [1995] 『会計言語の構造』 森山書店
- [2012] 「会計、その神話の崩壊（9）」 『経理研究』 第55号、1-15頁
- 高須教夫 [2012] 「会計機能の変遷と複式簿記の変容」 『財務会計研究』 第6号、1-18頁
- 高山朋子 [2006] 「受託責任を基礎にした情報開示について」 『東京経大会誌』 第250号、139-149頁
- 角ヶ谷典幸 [2015] 「利益観の変遷と収益・利益の認識・測定パターンの変化」 『企業会計』 第67巻第9号、33-42頁
- 藤井秀樹 [2015] 『入門財務会計』 中央経済社
- 新田忠誓 [2015] 「計算構造論・考—収益費用アプローチと資産負債アプローチ—」 『財務会計研究』 第9号、1-21頁
- 米山正樹 [2007] 「討議資料の基本的な考え方」 斎藤静樹編著 『討議資料 財務会計の概念フレームワーク 第2版』 中央経済社、17-37頁
- [2015] 「問い直すべき概念フレームワークの存在意義」 『会計・監査ジャーナル』 第724号、67-73頁
- 若林公美 [2015] 「純利益と包括利益の value-relevance」 『企業会計』 第67巻第9号、44-50頁

- 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.
- (AAA) [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)
- 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. (津守常弘監訳 [1997] 『FASB 概念フレームワーク』中央経済社)
- 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*. (IASB 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] *Conceptual Framework (web presentation documents)*, (3<sup>rd</sup>, December).
- [2014b] *Conceptual Framework: High Level of Overview of Feedback on the Discussion Paper*.
- [2015] *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』)
- IASB [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]